



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SAMUEL SANTOS PEREIRA

**IMPLICAÇÕES DO NOVO REGIME FISCAL NO SETOR PÚBLICO DA UNIÃO:
REVISÃO INTEGRATIVA DE LITERATURA**

**JOÃO PESSOA
2020**

SAMUEL SANTOS PEREIRA

**IMPLICAÇÕES DO NOVO REGIME FISCAL NO SETOR PÚBLICO DA UNIÃO:
REVISÃO INTEGRATIVA DE LITERATURA**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena

**JOÃO PESSOA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

P436i Pereira, Samuel Santos.

IMPLICAÇÕES DO NOVO REGIME FISCAL NO SETOR PÚBLICO DA
UNIÃO: REVISÃO INTEGRATIVA DE LITERATURA / Samuel
Santos Pereira. - João Pessoa, 2020.

61 f. : il.

Orientação: MARCELO PINHEIROS LUCENA.

Coorientação.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. NOVO REGIME FISCAL. I. LUCENA, MARCELO PINHEIROS.
II. . III. Título.

UFPB/BC

SAMUEL SANTOS PEREIRA

**IMPLICAÇÕES DO NOVO REGIME FISCAL NO SETOR PÚBLICO DA UNIÃO:
REVISÃO INTEGRATIVA DE LITERATURA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena – UFPB
(Orientador)

Prof. Dr. Eptácio Ezequiel de Medeiros – UFPB

Profa. Dra. Simone Bastos Paiva – UFPB

João Pessoa, 31 de março de 2020.

Dedico à minha família

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo presente da vida, por permitir chegar até esse momento acadêmico;

Aos meus familiares, meu pai, minha mãe, minha irmã e meu irmão por serem do jeito que os amo. Às minhas tias, por todo suporte dado. E à minha namorada, pela compreensão e paciência;

Aos meus professores, pelo ensinamentos profissionais e, inclusive, em relação à vida;

Ao meu orientador, professor Me. Marcelo Pinheiro de Lucena, pelas orientações, incentivos e paciência;

E, por fim, aos meus amigos e colegas de curso de Ciências Contábeis - que levemos para vida o que aprendemos nesse período junto.

“Quando um homem compreende a sua realidade, pode levantar hipóteses sobre o desafio dessa realidade e procurar soluções. Assim, pode transformá-la e o seu trabalho pode criar um mundo próprio, seu eu e as suas circunstâncias.”

Paulo Freire

RESUMO

O estudo remete aos artigos publicados no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) que abordam as implicações da Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016 no setor público da União. O objetivo da pesquisa foi realizar uma Revisão Integrativa de Literatura em relação às implicações práticas da implantação do Novo Regime Fiscal para o setor público federal. A mesma foi definida como sendo uma pesquisa bibliográfica e documental, abrangendo dados oficiais de receita, despesa endividamento. A pesquisa documental diz respeito aos dados oficiais de receitas, despesas, endividamento, carga tributária sua trajetória em referência ao Produto Interno Bruto (PIB), todos disponíveis no banco de dados do Portal de Periódicos CAPES, a partir das seguintes palavras-chave: “Novo Regime Fiscal” ou “Emenda Constitucional nº 95/2016”, quanto aos critérios de inclusão, limitaram-se aos artigos publicados de 2016 a 2019. De um universo de 2.047 estudos, apenas sete artigos compõem a amostra selecionada, cujas informações analisadas estão resumidas, padronizadas e descritas em tópicos: autor(es) e ano, título, objetivo e resultados. Os resultados apontaram que o Novo Regime Fiscal tem limitações normativas por permitir o aumento de despesas, bem como apresenta aspectos preocupantes em consonância com o teto dos gastos públicos com áreas importantes à população e à superação da desigualdade social, principalmente no tocante à Saúde e à Educação. Concluindo que, a implantação do Novo Regime Fiscal é vista com desconfiança, pois os artigos selecionados, em sua maioria, enfatizam o caráter negativo no tocante ao custeio da Saúde e Educação, bem como frisa a ineficiência na contenção dos gastos públicos da União, contribuindo para o aumento dos recursos destinados a transferências para estados, municípios e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (Fundeb).

Palavras-chave: Carga tributária. Despesas. Endividamento público. Novo Regime Fiscal. Receitas.

ABSTRACT

The study refers to the articles published in the Journal Portal of the Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel (CAPES) that address the implications of Constitutional Amendment (EC) nº 95/2016 in the public sector of the Union. The objective of the research was to conduct an Integrative Literature Review in relation to the implementation of the New Fiscal Regime for the federal public sector. It was defined as a bibliographic and documentary research, covering official revenue data, indebted expense. Documentary research concerns official data on revenues, expenses, indebtedness, tax burden its trajectory in reference to Gross Domestic Product (PIB), all available in the database of the CAPES Journal Portal, from the following keywords: "New Tax Regime" or "Constitutional Amendment nº 95/2016", regarding inclusion criteria, were limited to articles published from 2016 to 2019. From a universe of 2,047 studies, only seven articles make up the selected sample, whose analyzed information is summarized, standardized and described in topics: author(es) and year, title, objective and results. The results pointed out that the New Tax Regime has normative limitations because it allows the increase in expenditure, as well as presents worrying aspects in line with the ceiling of public spending with areas important to the population and the overcoming of social inequality, especially with regard to Health and Education. In conclusion, the implementation of the New Fiscal Regime is viewed with suspicion, because the selected articles, mostly, emphasize the negative character regarding the cost of Health and Education, as well as emphasizes the inefficiency in containing public spending of the Union, contributing to the increase of resources destined for transfers to states, municipalities and the Fund for The Maintenance and Development of Basic Education (Fundeb).

Keywords: Tax Burden. Expenses. Public debt. New Tax Regime. Recipes.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Artigos Científicos selecionados na base de dados	50
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Receita primária x despesa primária e resultado primário (2000-2015)...	26
Gráfico 2 – Arrecadação tributária por esfera de governo (2005-2014)	32
Gráfico 3 – Evolução da CTB brasileira de 2002 a 2016	36
Gráfico 4 – Percentual entre as cargas tributárias do IBPT e da Receita Federal (2002-2017)	37
Gráfico 5 – Receita e despesa governamental total em relação ao PIB (1994-2014)	38
Gráfico 6 – Trajetória da dívida líquida estadual de 1982 a 2014	43

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Classificação das receitas públicas	23
Figura 2 – Classificação das despesas públicas	25
Figura 3 – Fluxo do processo de seleção de artigos Portal de Periódicos CAPES...	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução histórica da carga tributária no Brasil	34
Tabela 2 – Relação entre PIB, LOA e Carga Tributária Bruta (2006-2015)	38

LISTA DE SIGLAS

Bacen	Banco Central
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF	Constituição Federal
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DLSP	Dívida Líquida do Setor Público
EC	Emenda Constitucional
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FMI	Fundo Monetário Internacional
Fundeb	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro Planejamento e Tributação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social
MS	Ministério da Saúde
PAR	Plano de Ações Articuladas
PIB	Produto Interno Bruto
PPP	Parceria Público-Privada

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2	OBJETIVOS	15
1.2.1	Objetivo Geral	15
1.2.2	Objetivos Específicos	16
1.3	JUSTIFICATIVA	16
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	PRINCÍPIOS DO DIREITO FINANCEIRO	19
2.2	DAS RECEITAS PÚBLICAS: CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO	20
2.3	DESPESAS PÚBLICAS DA UNIÃO: DEFINIÇÕES E CLASSIFICAÇÃO	24
2.4	CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: IBPT E RECEITA FEDERAL	27
2.4.1	Carga tributária bruta e os direitos e deveres do contribuinte brasileiro..	29
2.4.2	O Estado e o contribuinte: uma relação de obrigatoriedade	30
2.4.3	Carga tributária brasileira, PIB, despesas e receitas	33
2.5	POLÍTICA FISCAL E ENDIVIDAMENTO DO SETOR PÚBLICO: DSLP e PIB	40
2.6	A EC Nº 95/2016 E O NOVO REGIME FISCAL: AS IMPLICAÇÕES NO SETOR PÚBLICO.....	44
3	METODOLOGIA	47
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	50
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
	REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

Após a crise econômica, financeira e fiscal que o Brasil vivenciou por volta dos anos 1980, cujo contexto sociopolítico exigia a disciplina fiscal, a privatização e liberalização comercial, por meio de um Estado Social-Liberal, isto é, o Estado social-burocrático, eis que ressurgiu o Estado liberal, que se difere do neoliberalismo, pragmático e sociodemocrático (MARINGONI, 2013). A construção do Estado-Liberal gera discussões em torno da manutenção de seu caráter social, por meio da abertura ao mercado internacional. Em regra, ao Estado cabe um papel coordenador suplementar. Se a crise se localiza na insolência fiscal do Estado, no excesso de regulação e na rigidez e ineficiência do serviço público, há que reformar o Estado, tendo em vista recuperar a governabilidade e a governança (BEHRING, 2008).

Porém, o Governo Federal continua gastando mais do que se arrecada, comprometendo, desta forma, a governabilidade e a concretização de ações contidas no planejamento estratégico da União. Neste contexto, de desequilíbrio nas contas governamentais, pessimismo dos investidores no país e diminuição na arrecadação de imposto é que nasce o principal óbice na execução das políticas públicas no período, ou seja, a falta de recurso para a execução dos programas de governo (GOBETTI; ORAIR, 2017).

A conjuntura econômica das finanças públicas interfere diretamente no orçamento público, na estrutura administrativa e na gestão do Estado. Para a eficácia do funcionalismo público, faz-se necessário que os gestores públicos e a política econômica tenham maior eficiência administrativa para a qualidade da prestação dos serviços (GRIN, 2014). Desse modo, segundo Abrucio (2007, p. 82), a situação de restrição de recursos representa “a eficiência, pois além de reduzir gastos governamentais, pode otimizar os recursos à disposição tanto do Estado quanto dos cidadãos”.

Nesse sentido, a Parceria Público-Privada (PPP) e concessões à iniciativa privada configuram vias legais para suprir a carência de serviços públicos, em virtude do esgotamento da capacidade financeira do Estado (RENZETTI, 2015). Contudo, os aspectos normativos em relação ao déficit orçamentário e a dívida pública preservam uma relação importante com o funcionalismo público e a estrutura de administração estatal. Ora, a dívida pública representa o ponto basilar para os indicadores das finanças públicas.

No Brasil, o endividamento bruto atingiu o patamar de 66,3% do Produto Interno Bruto (PIB) em dezembro de 2013 e, por sua vez, a dívida líquida marcou 33,6% do PIB. Portanto, o resultado nominal que era de -1,6% em 2008 passou para -3,3% do PIB em 2013. E, nesse mesmo período temporal, os juros nominais registraram 5,2% do PIB (FMI, 2014). Nesse sentido, esse estudo tem como tema as implicações do Novo Regime Fiscal para o setor público da esfera federal, enfatizando a trajetória histórica referente ao endividamento público da União em virtude da arrecadação, das despesas, da carga tributária e do PIB, cujo objeto de estudo remete aos artigos publicados no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) que abordam as implicações práticas da Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

No Brasil, desde o final da década de 1990 a política fiscal vem sendo condicionada em função dos gastos primários do governo, cujo aumento ocorreu através de uma taxa média anual de 6% entre 1992 e 2008, representando o dobro do crescimento médio da economia desse mesmo recorte temporal (GIAMBIAGI, 2008). Nessa perspectiva, objetivando a contenção da trajetória evolutiva da relação da Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) com o PIB – DLSP/PIB e, também, a redução da instabilidade ocasionada na economia brasileira em virtude da deterioração das contas públicas, o Congresso Nacional aprovou a EC nº 95/2016, que institui o Novo Regime Fiscal, estabelecendo limites individualizados às despesas primárias, cuja vigência será por um prazo máximo de 20 anos. Partindo dessa conjuntura, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: **quais são as principais implicações do Novo Regime Fiscal para o setor público federal?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Realizar uma Revisão Integrativa de Literatura em relação às implicações práticas da implantação do Novo Regime Fiscal para o setor público federal.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar as trajetórias das receitas e despesas da União;
- b) Descrever os aspectos que influenciam na carga tributária no Brasil;
- c) Realizar uma análise comparativa dos dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro Planejamento e Tributação (IBPT) e a Receita Federal sobre a carga tributária;
- d) Analisar as implicações da EC nº 95/2016 no setor público federal.

1.3 JUSTIFICATIVA

No cenário brasileiro, após o período da ditadura militar, iniciaram-se as contradições da transição democrática no final no século XX, mais precisamente a partir da outorga da Constituição Federal de 1988. Por sua vez, na década de 1990, com o mandato de Fernando Collor de Mello para Presidente da República, após ser eleito em 1989, teve início a democracia brasileira, cujas turbulências em períodos específicos demonstram a necessidade de fortalecimento do regime do Estado Democrático de Direito (BEHRING, 2008). Após, o processo de impeachment de Collor, a presidência foi assumida por Itamar Franco, cujo Ministro da Fazenda era Fernando Henrique Cardoso (FHC), que implantou o Plano Real, em 1994, dando estabilidade financeira ao Brasil e servindo de mola propulsora para o seu primeiro mandato como Presidente da República (SCHETTINI *et al.*, 2011).

Segundo Behring (2008), FHC foi eleito Presidente da República por dois mandatos consecutivos, de 1995 a 2003, cujo sucessor, também, por dois mandatos foi Luiz Inácio Lula da Silva, de 2003 a 2011. Apesar das inúmeras reformas políticas, econômicas, trabalhistas e sociais, o Brasil vive os reflexos do endividamento do setor público, que disparou no governo Dilma. De acordo com Fernandes e Chagas (2016), em 2012, Dilma Rousseff foi eleita a primeira mulher presidente do Brasil, mas, em 31 de agosto de 2016, teve seu impeachment no Congresso Nacional e Michel Temer assumiu a Presidência da República do Brasil.

Segundo Gobetti e Orair (2017), no Brasil, a contabilidade criativa adquiriu um caráter demasiadamente notável nos últimos 10 anos, principalmente na esfera central de Governo Federal, em virtude da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), através da aprovação da Lei Complementar (LC) nº 101/2000. Com os preços

represados, em algum momento teriam que ser repassados e, inevitavelmente, a face nefasta da política econômica brasileira vem cobrar a conta da sociedade civil. A inflação começou a aumentar e o desequilíbrio das contas públicas começou a aparecer (FERNANDES; CHAGAS, 2016).

O desgaste político contribuiu para a crise se instalar no Brasil, cujos desdobramentos da contabilidade criativa perpassam pela constatação no preço de energia reduzido, os juros básicos da economia diminuídos e a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que ajudou a segurar a inflação até o final do primeiro mandato de Dilma (ARAÚJO; VICENTE, 2018). Na última década, o setor público brasileiro gastou muitos bilhões a mais do que se arrecadou com tributos e, neste período, o Governo Federal recorreu a manobras criticadas por analistas para fechar as contas públicas, ou seja, a vulgarmente denominada de contabilidade criativa (GOBETTI; ORAIR, 2017).

O governo Michel Temer herdou a crise econômica, apesar de o presidente ter negado que existisse crise no Brasil. Mas, o país se deparou com um cenário preocupante, cujos índices de crescimento econômico demonstram números alarmantes, tais como: o desemprego, endividamento, alta dos preços e crescente da inflação, a consequente perda do valor de compra pelos brasileiros e, bem como, a redução do crescimento do PIB (GOBETTI; ORAIR, 2017).

Nesse sentido, verifica-se que a dívida estatal brasileira, apesar de ter diminuído em proporção do PIB nos últimos anos, continua representando um aspecto importante ao funcionalismo público, por evidenciar um descontrole fiscal e poder afetar a credibilidade da gestão fiscal do país, apesar da nova postura fiscal adotada com a LRF no ano de 2000. Essa pesquisa tem a justificativa de ser realizada no curso de Ciências Contábeis em virtude de contribuir para apresentar os principais artigos publicados no Portal de Periódicos da CAPES referentes às implicações à União da implantação do Novo Regime Fiscal, em função da aprovação da EC nº 95/2016.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo está dividido em cinco partes. A primeira parte trata das considerações introdutórias, enfatizando o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e a estrutura do trabalho. A segunda, diz respeito ao Referencial Teórico, conceituando e definindo os princípios do direito financeiro, as receitas e despesas

públicas da União, diferenciando as cargas tributárias calculadas pelo IBPT e pela Receita Federal, enaltecendo os direitos e deveres do contribuinte brasileiro através da relação de obrigatoriedade entre o Estado e o contribuinte, a política fiscal e o endividamento do setor público, apresentando a EC nº 95/2016 e o Novo Regime Fiscal, com suas respectivas implicações no setor público. A metodologia está descrita na terceira parte. A quarta parte analisa os dados obtidos e realiza a discussão dos resultados. A quinta, trata das considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO FINANCEIRO

Os princípios do Direito Financeiro, infelizmente, não são definidos na CF (1988) e, desse modo, não há unanimidade entre os doutrinadores. Mas, verifica-se a existência de alguns princípios norteadores do Direito Financeiro, tais como: Legalidade, Economicidade, Transparência, Publicidade e Responsabilidade Fiscal.

Contudo, segundo o Princípio da Legalidade, apreende-se que diz respeito aos aspectos das receitas e despesas públicas. Assim, quanto ao gasto do dinheiro público, este somente será possível diante de prévia autorização legislativa, através da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Também, cabe destacar que existem dispositivos constitucionais que norteiam as exigências desse princípio, tal como o art. 167 da CF (1988), que veda a realização de despesas ou assunção de obrigação que extrapolem os créditos orçamentários ou adicionais; que veda operações de crédito superiores às despesas de capital, salvo expressa autorização do Poder Legislativo, por maioria absoluta, mediante créditos suplementares ou especiais; que estabelece a necessidade de prévia autorização legislativa e a indicação da fonte de financiamento para a abertura de crédito suplementar; que proíbe a transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; que vincula a utilização de recursos do orçamento para suprir necessidades ou cobrir déficits de empresas, fundações e fundos à existência de autorização legislativa específica (BRASIL, 1988).

Desse modo, apenas em casos excepcionais é viável a realização de uma despesa sem a respectiva autorização do Poder Legislativo como, por exemplo, em caso de abertura de créditos adicionais extraordinários, hipótese de Medida Provisória, de guerra, comoção interna ou calamidade pública, tal como especifica o art. 167, XI, § 3º da CF (1988) - “abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62” (BRASIL, 1988).

Isto é, em regra, o orçamento deve ser aprovado por lei, segundo o que prescreve o art. 48, II da CF (1988) que dispõe sobre a legitimidade do Congresso

Nacional em relação à sanção do Presidente da República para dispor sobre o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

Por sua vez, no tocante ao Princípio da Economicidade, segundo o art. 70 da CF (1988), os critérios de fiscalização das contas da União e órgãos da administração direta e indireta diz respeito à exigência relativa à eficiência econômica do gasto público, com o mínimo de recursos possíveis para garantir a qualidade do serviço prestado à população.

Enquanto que o Princípio da Transparência, em conformidade com os art. 48 e 49 da LRF, através da LC nº 101/2000, dispõem acerca dos instrumentos para que os cidadãos exerçam o controle social das contas públicas, da execução orçamentária e financeira, bem como os mecanismos que permitem aos cidadãos acompanhar a aplicação dos recursos públicos do orçamento.

Nesse sentido, o Princípio da Publicidade é importante em virtude de garantir a publicização de todos os elementos relacionados à elaboração dos orçamentos públicos. E, por fim, o Princípio da Responsabilidade Fiscal está relacionado à garantia do gasto público ser executado com limites e de acordo com regras estritas que, se não cumpridas, acarretam em sanções aos entes públicos.

2.2 DAS RECEITAS PÚBLICAS: CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO

A atividade financeira do Estado é representada pelas ações estatais em prol da obtenção de recursos públicos necessários ao funcionalismo governamental, o sustento e a respectiva realização de gastos direcionados à execução das necessidades públicas. Podendo ser dispostas em três elementos essenciais: A elaboração do orçamento público representa um fator limitante às receitas e despesas públicas, inerentes a certo período, tal como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); as formas, condições e limites de obtenção de receitas para fazer frente às despesas fixadas; as formas, condições e limites de gasto do dinheiro público, bem como, os métodos de aplicação e dispêndio das respectivas despesas públicas (ROSA JÚNIOR, 2007).

A atividade financeira do Estado é marcada por dois momentos específicos em relação à natureza financeira: o período clássico e o período moderno. No contexto denominado de período Clássico, verifica-se que estava relacionado ao Estado Liberal dos séculos XVIII e XIX e era pautado pelo princípio do não intervencionismo do

estado no mundo econômico. Isto é, o período Clássico o Estado interferia minimamente na economia, este regime derrubou o estado absolutista monarca, sendo influenciado pelo individualismo filosófico (iluminismo) e político (revolução francesa) e liberalismo econômico (HARADA, 2005).

Porém, no segundo momento denominado de período Moderno, que teve início ao final do século XIX, a partir da ampliação das funções estatais decorrente de quatro fatores: oscilações econômicas, crises econômico-financeiras, descobertas científicas e Revolução Industrial (REZENDE; CARNEIRO; REZENDE; 2014). A natureza intervencionista do Estado pode ser representada em virtude da institucionalização de tributos com finalidade extrafiscal, além da nova visão de personalização do imposto, em decorrência do fator contributivo da população.

Verifica-se a incidência de vários tributos instituídos com a finalidade extrafiscal, tais como: Imposto de Importação (II) e de Imposto de Exportação (IE) utilizados como instrumentos da política cambial e do comércio exterior, tal como determina os arts. 21 e 26 do Código Tributário Nacional (TCN); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) disposto na política monetária do art. 65 do CTN; contribuições parafiscais interventivas, tal como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), regido pelo art. 149 da CF de 1988 (HARADA, 2005).

Destarte, a legitimidade do fortalecimento do Estado perpassa pelas demandas da sociedade e pela incidência desses recursos, que constituem a receita estatal. No contexto fiscal e financeiro pátrio, a receita de contribuições representa uma hipótese de receita orçamentária que não pode ser inserida na regra da não afetação das receitas. Desse modo, verifica-se que as contribuições recorrentes ao âmbito da parafiscalidade passaram a ter a função primordial de fonte de arrecadação da União.

É aconselhável que ocorra uma distinção conceitual entre o conjunto de despesas e o conjunto de receitas, “constituindo um fundo único onde se confrontarão todas as receitas do Estado e de onde serão retiradas, sem distinção de origem, as importâncias necessárias para o pagamento de todas as despesas públicas” (JEZÉ, 1922, p. 12).

Diferentemente dos impostos, as contribuições são designadas em função de suas respectivas finalidades e determinações, sendo vedada a hipótese legal de submetê-las ao princípio das receitas.

Por outro lado, há receitas que são vinculadas por sua própria natureza. É o caso dos empréstimos. Modalidade de receita extraordinária, o empréstimo terá sempre uma finalidade: financiará uma despesa de capital, atendendo ao que dispõe a denominada “regra de ouro” ou, então, refinanciará a dívida pública. Não há como recorrer ao crédito público e com tais recursos atender despesas gerais do serviço público. A taxa e o preço, igualmente, são modalidades inatingidas pelo princípio, por se tratar de receitas a título de contrapartida pela prestação de serviços públicos divisíveis ou de natureza comercial ou industrial (SILVA, 1962, p. 27).

Uma hipótese plausível para significar a opção pela criação de contribuições por parte do Governo Federal seria a regra constitucional que obriga a União a partilhar com os estados o produto da arrecadação de novos impostos.

Mediante lei complementar, a União poderá instituir impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (art. 154, I). Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I (art. 157, II) (MARTINS, 2004, p. 134).

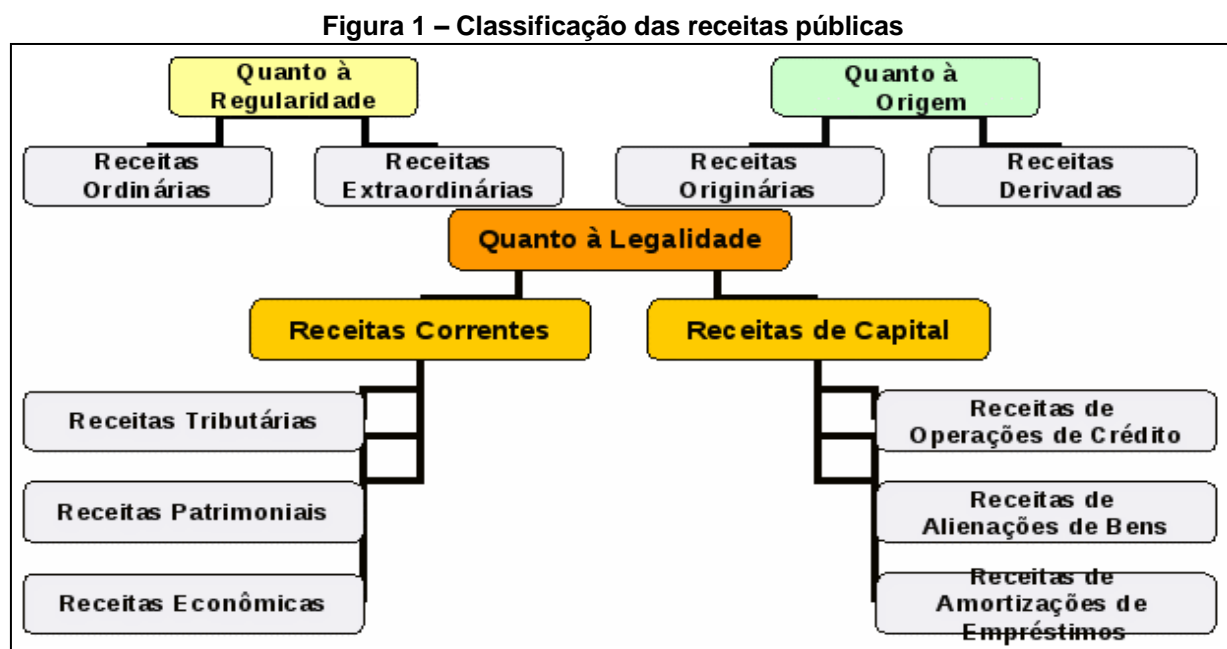
Destarte, segundo o art. 149 da CF (1988), “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas”. Mas, de acordo com o Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União é possível contabilizar 29 contribuições sociais e 15 contribuições econômicas ou de intervenção no domínio econômico (MATTOS *et al.*, 2017). As principais contribuições sociais constituem receita do orçamento da seguridade social, especializado nas funções Assistência Social, Previdência Social e Saúde.

Durante o processo de elaboração da Constituição de 1988 foram tantas as propostas de vinculação da receita de impostos que a comissão de sistematização decidiu não acatar nenhuma nova proposta nesse sentido. Manteve-se a vinculação para o ensino, objeto da ainda recente reivindicação da sociedade junto ao Congresso Nacional e o antigo e tradicional mecanismo de transferência de receita de impostos federais aos Estados e Municípios. No caso da vinculação da receita de impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino, a atual Constituição manteve a regra anterior para os Estados e Municípios (25%) e para a União aumentou o percentual mínimo de 13% para 18% (MARTINS, 2004, p. 6).

A CF (1988) eliminou os impostos únicos e compensou as perdas de estados e municípios elevando a vinculação da receita dos impostos federais aos fundos de participação, a tal ponto que:

Do produto da arrecadação dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a renda, a União entregará 48% da seguinte forma: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados; 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; e 1% ao Fundo de Participação dos Municípios, entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. Além disso, outros 10% do IPI serão repassados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. Da respectiva parcela, o Estado transferirá 25% ao Município-sede das unidades exportadoras. (TORRES, 1995, p. 54)

Para além dos aspectos leais da hipótese de vinculações de receitas e os fundos, cabe evidenciar que as despesas de execução obrigatória são as principais responsáveis pela rigidez do orçamento público. E, desse modo, em virtude de se tratar de ato de administração, a lei orçamentária não cria direitos e obrigações, restringindo-se a estimar as receitas e a autorizar a realização de despesas, cuja efetivação dependerá da discricionariedade do gestor, ou seja, de seu poder de escolha e tomada de decisão. Em relação à classificação das receitas públicas, cabe apreciar a Figura 1:



Fonte: Giambiagi e Além (2011, p. 60).

De acordo com a Figura 1, as receitas públicas podem ser classificadas em ordinárias e extraordinárias. As receitas públicas ordinárias representam as fontes de riqueza recorrentes e previsíveis, pois faz parte do orçamento fixo do Estado, tal como os tributos. Enquanto que as receitas públicas extraordinárias têm natureza

esporádica e sem previsibilidade, em virtude de não ser recorrente no orçamento governamental como, por exemplo: doações, indenizações, empréstimos compulsórios.

Mas, as receitas também podem ser originárias – exploração estatal de alguma atividade econômica que gera lucro, tais como: patrimoniais, industriais, comerciais e de serviço; derivadas – tributos, penas pecuniárias, confiscos. Cabe evidenciar que as receitas correntes decorrem do poder de tributar do Estado e da exploração de seu patrimônio ou de atividades econômicas. Enquanto que as receitas de capital representam recursos de dívidas, bens e direitos.

2.3 DESPESAS PÚBLICAS DA UNIÃO: DEFINIÇÕES E CLASSIFICAÇÃO

As despesas públicas da União aumentaram com o desenvolvimento de atividades econômicas pelo Estado moderno como, por exemplo, o enfrentamento á falta de postos de trabalho, em virtude de o Estado ter a obrigação de atuar como órgão de redistribuição da riqueza, concorrendo com a iniciativa privada.

Natureza política, traduzido pela finalidade de satisfação da necessidade pública pelo Estado, realizada através da execução dos serviços públicos; Natureza jurídica, traduzido pela autorização legal dada pelo poder competente, para efetivação da despesa; e Natureza econômica, traduzido por um gasto para os cofres públicos e em consumo para os beneficiados (HARADA, 2005, p. 45).

Desse modo, constata-se que a utilização de recursos financeiros para a consecução de objetivos públicos representa um aspecto fundamental à despesa pública. “Os objetivos públicos se traduzem na realização de obras e na prestação de serviços públicos, donde se conclui que despesa pública pressupõe o dispêndio de dinheiro público” (MARTINS, 2004, p. 67).

As despesas públicas, em regra, são vinculadas às metas estatais, aprovadas pelo Poder Legislativo e especificadas no orçamento público, de fato, em função de a legitimação ocorrer em consonância às normas constitucionais e à legislação vigente, tais como: Plano Plurianual e LOA (HARADA, 2005).

A despesa pública tem dois sentidos, científico e orçamentário. O enfoque científico é a soma dos gastos realizados pelo Poder Público para a realização de obras e prestação de serviços públicos. O enfoque orçamentário é a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da

autoridade ou agente público competente, para a execução de determinado fim governamental. (TORRES, 1995, p. 54)

Cabe evidenciar que as despesas públicas podem ser classificadas em função de sua periodicidade: ordinárias, extraordinárias e especiais.

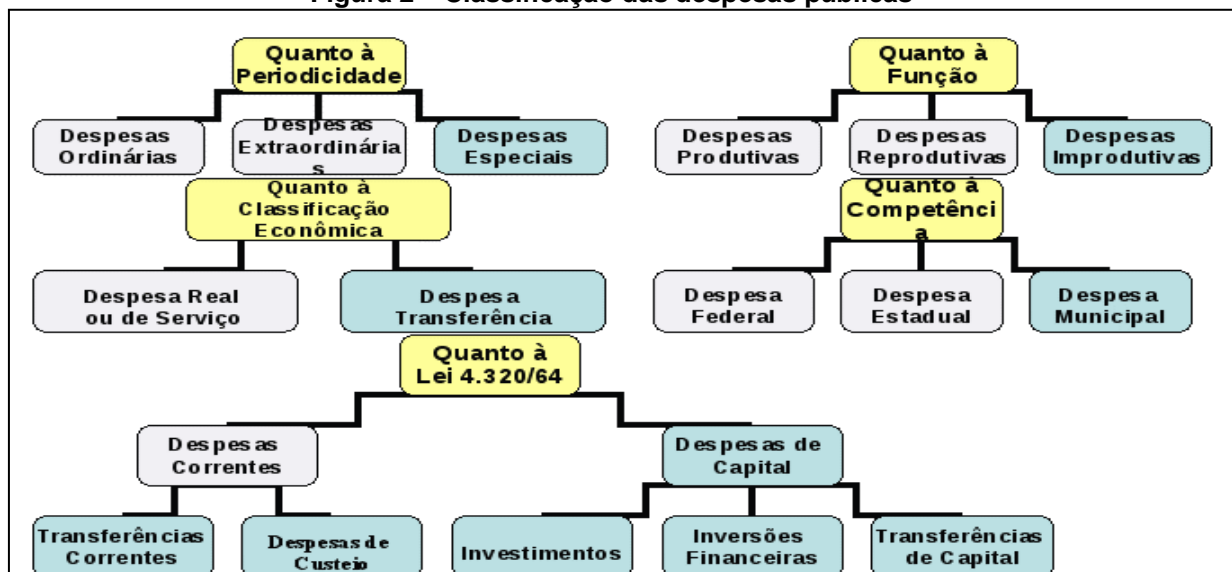
Despesas ordinárias visam atender as necessidades públicas estáveis, permanentes e periodicamente previstas no orçamento. **Despesas extraordinárias** visam atender as necessidades públicas acidentais, imprevisíveis e não constantes do orçamento anual. **Despesas especiais** têm por finalidade permitir o atendimento de novas necessidades públicas surgidas no decorrer do exercício financeiro, que não apresentem características de urgência e imprevisibilidade (MARTINS, 2004, p. 69, grifos nosso)

As especificações das despesas públicas: produtivas, reprodutivas e improdutivas.

Despesas produtivas limitam-se a criar utilidades por meio da atuação estatal (atividades policial e jurisdicional); **Despesas reprodutivas** são as que representam aumento de capacidade produtora do país (construção de escolas, estradas e hospitais); **Despesas improdutivas** seriam despesas que nem acrescem o patrimônio estatal e nem fornecem utilidade alguma. (HARADA, 2005, p. 45, grifos nosso).

Para uma melhor visualização da classificação das despesas pública, cabe observar a Figura 2:

Figura 2 – Classificação das despesas públicas



Fonte: Giambiagi e Além (2011, p. 70)

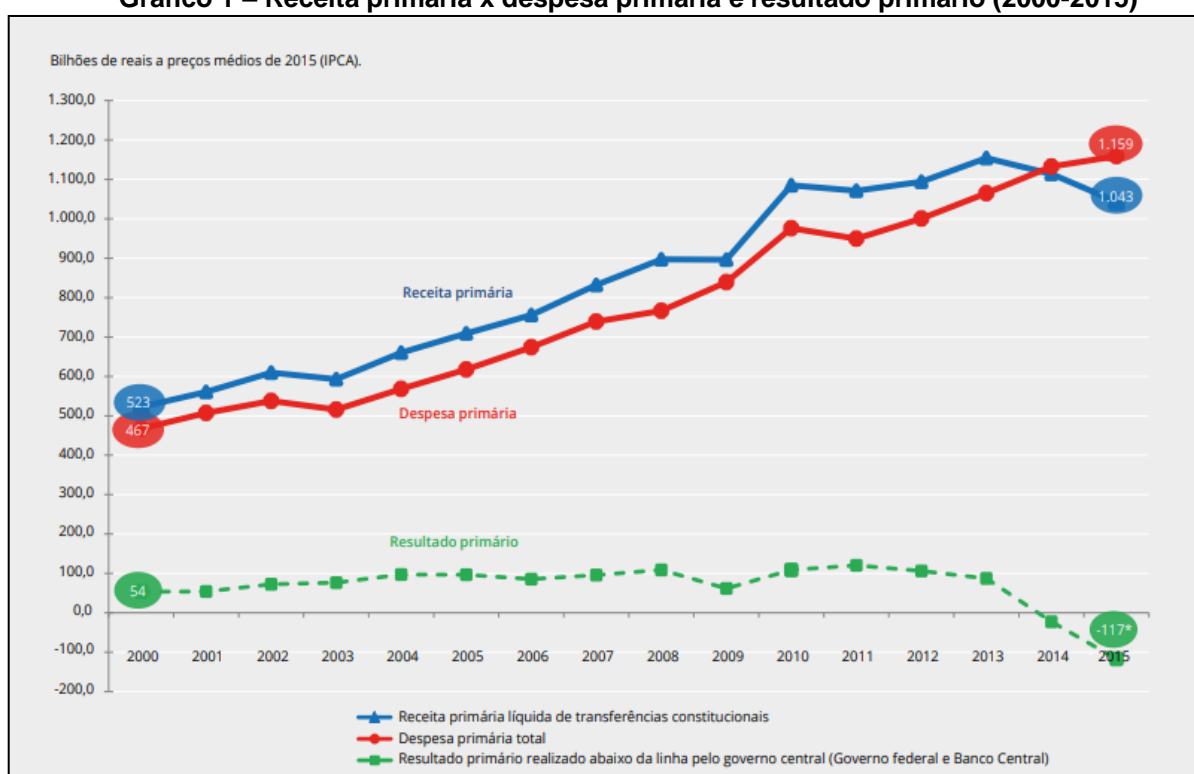
No tocante à crise e seu respectivo impacto nas contas públicas, geralmente, verifica-se que o cenário de crise fiscal e de endividamento externo conduziu, também,

à adoção pelo governo de políticas de ajuste fiscal e financeiro.

Segundo Farah (2016, p. 970), mudanças se fizeram “sentir na gestão pública e nas políticas públicas sob o efeito, portanto, de dois movimentos: a democratização, orientada pela perspectiva de direitos, e a busca da eficiência na utilização de recursos públicos”.

Desse modo, faz-se relevante compreender os indicadores de receita, despesa pública e PIB do Governo Federal para analisar os aspectos relativos ao resultado fiscal, à carga tributária bruta e ao endividamento do setor público.

Gráfico 1 – Receita primária x despesa primária e resultado primário (2000-2015)



Fonte: BRASIL, STN (2016)

A partir do Gráfico 1, verifica-se que a partir do ano de 2014 ocorre uma queda brusca na receita primária líquida e, simultaneamente, observa-se um aumento nas despesas primárias, resultando em um rombo de 117 bilhões de reais em 2015, tal como afirma o Bacen em 2016.

2.4 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: IBPT E RECEITA FEDERAL

A carga tributária é o somatório dos tributos arrecadados pelo governo federal, governos estaduais e governos municipais, dividido pelo PIB do Brasil no determinado

ano fiscal e financeiro. Assim, o entendimento em relação à carga tributária é de fundamental importância, pois no Brasil existem vários tipos de tributos, uma legislação tributária vigente e diversos valores das alíquotas que são aplicadas em seu respectivo tributo (HARADA, 2011).

A economia brasileira de 2010 a 2016 foi visivelmente afetada pela elevada carga tributária. As famílias necessitavam de baixos tributos para ter o poder de consumir mais bens e serviços, como também as empresas precisavam para diminuir os custos de produção (MATTOS *et al.*, 2017).

A carga tributária serve para que o governo arrecade recursos para pagar seus elevados gastos públicos. Cabe destacar que funcionam muito bem com a arrecadação da receita federal, as receitas estaduais e as receitas municipais que arrecadam anualmente. Após a arrecadação o governo realiza os seus gastos em serviços públicos essenciais como saúde, educação, transporte, segurança (TORRES, 1995).

Infelizmente os valores arrecadados pelas esferas do governo não tem o retorno social esperado para população. A evolução histórica da carga tributária bruta no Brasil tem uma realidade comumente definida pela literatura acadêmica em virtude de seu caráter excessivo, pois o nível de imposição tributária constrange.

E, em alguns casos, desestimula o desenvolvimento da economia brasileira, gerando supressão de meios de produção, representando um obstáculo à implantação de indústria ou fábricas, reduzindo a inserção de investimentos na ordem macroeconômica globalizada e estimulando a prática criminosa de sonegar impostos e tributos (HARADA, 2011).

No cenário brasileiro, percebe-se a iminência de um padrão comportamental empresarial que se fundamenta na livre ordem econômica. Na seara da economia nacional, a política brasileira tende a sobrecarregar com tributos a iniciativa privada. Salvaguarda os dispositivos expressos na CF (1988), que regulamenta o exercício direto da atividade econômica, cabendo ao Estado reger a tutela dos imperativos da segurança nacional, tal como explicita o seu art. 173.

Daí se conclui que a CF adotou a divisão quadripartida: o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição social, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art.149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art.145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais. O empréstimo compulsório, previsto no art.148, também compõe o conceito de tributo. (TORRES, 1995, p. 307)

A carga tributária bruta brasileira está entre as 20 maiores do mundo, sendo necessário acompanhar o Código Tributário Nacional (CTN) no país, em virtude de ter as definições de tributos, impostos, taxas e contribuições de melhoria. A atividade econômica brasileira diz respeito à esfera privada, cujo Estado detém a responsabilidade tributária de arrecadar os recursos econômicos que julgar necessário em prol de seus objetivos sociopolíticos.

Os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria a nível federal, estadual e municipal. No Brasil há 93 tributos (13 impostos, 35 taxas e 45 contribuições de melhoria). Os livros de Direito Tributário e/ou de Contabilidade Tributária evidenciam que tributo é tudo aquilo que o governo arrecada para si para que possa prestar serviços públicos de educação, saúde, transporte e segurança de qualidade. Desta maneira, nem todo tributo é um imposto. Um tributo é subdividido em três tipos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

De acordo Mattos *et al.* (2017), no Brasil, o sistema tributário é fundamentado em observância à autonomia das esferas governamentais – União, estados e municípios. A contabilidade tributária faz toda diferença em qualquer empreendimento. É conhecida como contabilidade fiscal, que é responsável por apurar e conciliar os tributos, que permite uma melhor relação entre a empresa e o fisco. Portanto, todos, incluindo os cidadãos, devem obedecer às leis, aos tratados, às convenções internacionais, aos decretos e normas complementares que tratam dos tributos e também das relações jurídicas.

O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império. Na verdade, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizada no código tributário nacional (HARADA, 2011, p. 308).

De modo esclarecedor, cabe evidenciar que:

A Constituição não define o tributo. O CNT é que oferece a seguinte definição: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art.3º) (TORRES, 1995, p. 305).

Por sua vez, para Jardim (2003, p. 88), “no caso vertente a locução prestação pecuniária exprime o significado de comportamento humano correspondente à

obrigação de dar”, ou seja, representa o ato do contribuinte ter a obrigatoriedade de contribuir financeiramente com o Poder Público.

Sabe-se que o que o tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite dos tributos. Alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório; outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário denominando-as de contribuições parafiscais (HARADA, 2011, p. 310).

Nesse espectro apresentado, percebe-se que a carga tributária do país excede a média mundial e, além disso, representa um elemento importante para compreender o cenário fiscal e tributário.

2.4.1 A carga tributária bruta e os direitos e deveres do contribuinte brasileiro

No tocante às relações estabelecidas entre a carga tributária brasileira e os aspectos relativos aos direitos e deveres do contribuinte, a literatura evidencia que o sujeito tem responsabilidades legais e, inclusive, o Estado também tem suas especificações regidas em Lei (MATTOS *et al.*, 2017). De acordo com Carrazza (1999), não é possível, apesar da elevação do quantitativo arrecadado pelo Estado, que não leve em consideração as demandas pertinentes aos direitos subjetivos dos contribuintes. Por sua vez, segundo Bereijo (1993, s/p), “igualmente não podem ser ilimitados os direitos fundamentais do contribuinte, de modo que ao fisco se torne impossível a efetivação de suas atividades”. Inclusive, complementado essa argumentação, pode-se afirmar que:

[...] o cidadão não pode considerar sua relação com o Estado e com a sociedade de forma apenas passiva, vislumbrando somente seus direitos, como se pudesse reclamar bens e serviços do Estado, sem considerar seu dever de contribuir de maneira geral para o incremento da sociedade, inclusive como o pagamento de tributos (MACHADO, 2007, p. 58).

Em relação aos aspectos relevantes da carga tributária brasileira, os deveres dos contribuintes dizem respeito à obrigatoriedade da arrecadação de tributos ao Estado, cujas implicações incidem diretamente no montante patrimonial, mas, tais obrigações tributárias exercem uma afetação positiva na configuração do pensamento dos administradores de meios de produção (HARADA, 2011).

Desse modo, em relação aos aspectos relativos à dimensão legal dos deveres

dos contribuintes, a literatura evidencia que o principal fator repercute na obrigatoriedade do pagamento de tributos regulamentados pelo Estado. Ora, cabe ao Estado estipular as medidas que repercutem em suas atividades regulares, objetivando disponibilizar aos contribuintes os serviços fundamentais à vida em sociedade, tais como: educação, saúde, moradia e segurança etc. (TORRES, 1995). “Diante da grande dificuldade que o Estado encontra para fiscalizar todos os fatos tributáveis que ocorrem diariamente, esse dever representa ferramenta fundamental na relação tributária” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 50). Cabe destacar que o contribuinte, também, tem a obrigatoriedade de fornecer ao Fisco as informações que dizem respeito ao pagamento de tributos, comumente denominada de obrigação acessória.

2.4.2 O Estado e o contribuinte: uma relação de obrigatoriedade

Em relação à obrigatoriedade do Estado, merece destaque o direito do contribuinte ao acesso a serviços públicos eficazes e que deem conta de sanar as demandas vigentes, visto que pagam seus tributos. A interface entre o Estado e o contribuinte tem o limite tributário em função da lei que regulamenta os tributos obrigatórios, objetivando suprir as especificidades necessárias da vida em sociedade, com ênfase na segurança, moradia, saúde e educação. Ora, os contribuintes que pagam os tributos, tal como estipula a lei e, inclusive, ressalta-se o direito aos trâmites legais, tal como determina o art. 5º, LIV, da CF (1988), representando um princípio constitucional que assegura ao contribuinte o direito “a regular tramitação do processo administrativo e, se for o caso, do processo judicial, no momento da cobrança dos tributos”.

Nesse cenário tributário brasileiro, verifica-se que o contribuinte também tem direito garantido “ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, em processo judicial ou administrativo, conforme estabelece o previsto no art. 5º, LIV, da CF” (MACHADO, 2007, p. 65). Desse modo, contribuinte tem garantido o direito ao sigilo bancário e o Estado só poderá acessar tais informações mediante autorização judicial. O contribuinte também tem direito: “a inviolabilidade de seu domicílio no ato da fiscalização tributária; à segurança jurídica, ou seja, o contribuinte deve ser avisado da carga tributária está sujeito” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 51).

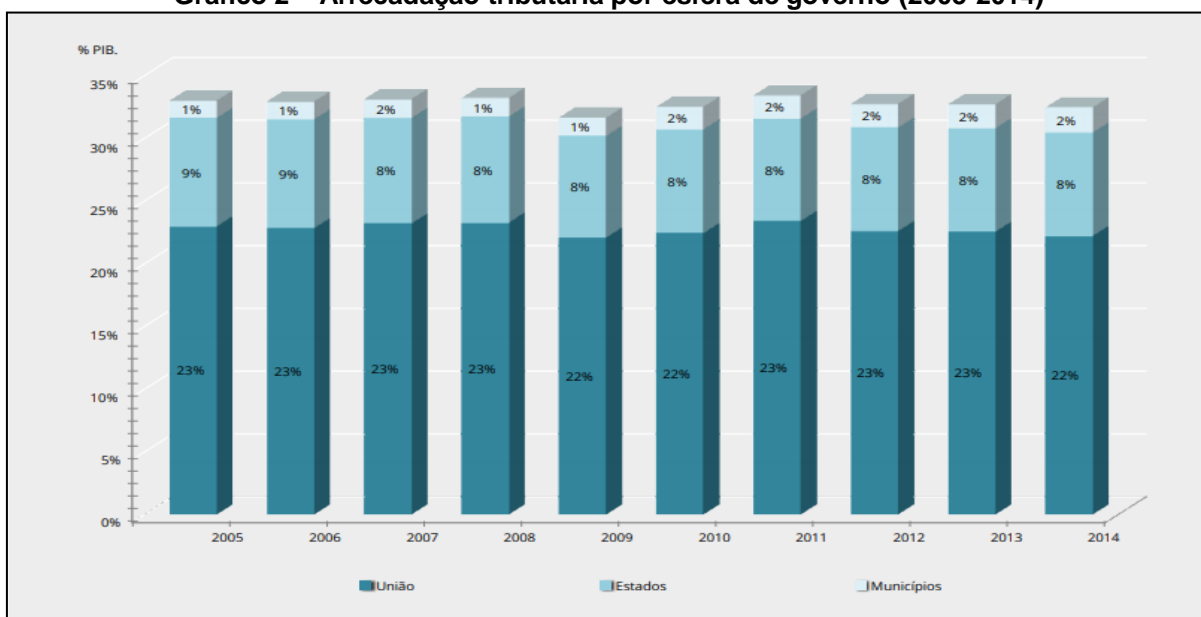
E, o Poder Judiciário, por sua vez, por compor a tripartição de poderes democráticos do Estado de direito, “deveria ter como meta primária analisar a norma

criada, interpretá-la e, sobretudo, verificar se esta afronta a Lei Suprema” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 56). Historicamente, o contribuinte brasileiro sente os reflexos nocivos do excesso da carga tributária imposta pelo Estado, principalmente em função de medidas tomadas pelo Poder Executivo e do Poder Legislativo, visando à criação de novos tributos ou aumento tarifário dos que já existem.

A carga tributária no Brasil já atingiu níveis insuportáveis. Falta, porém, a transparência necessária para que as pessoas entendam o quanto ela é realmente pesada. Os que falam de carga tributária elevada geralmente se reportam à proporção desta em relação ao PIB (Produto Interno Bruto), que é a soma da produção de riquezas no País. Bem poucos, porém, sabem como é determinado o PIB, nem que existem vários critérios para essa determinação, cuja manipulação permite alterações significativas. Em outras palavras, não se sabe exatamente qual é o peso dos impostos para os brasileiros – quer dizer, a carga tributária não tem sido definida com a transparência necessária para que seja entendida pela imensa maioria (MACHADO, 2007, p. 31-32).

Nesse aspecto apresentado, a carga tributária brasileira representa um sistema complexo e de difícil entendimento, pois perpassa por incontáveis tributos federais, estaduais e municipais. “São impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições profissionais, contribuições de seguridade social” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 65). O Brasil possui uma listagem de 93 tributos estipulados em lei nas esferas federal, estaduais e municipais. Porém, em relação ao excesso de carga tributária brasileira, o contribuinte “paga ao ganhar e paga também ao gastar. Os tributos que incidem sobre o gasto: ICMS 17%, COFINS 7,6% e PIS/PASEP 1,65%. Esses outros tributos incidem, todos eles, diretamente sobre as vendas de mercadorias em geral, e totalizam 26,25%” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 52).

De acordo com o Gráfico 2, observa-se que a maior parte da arrecadação tributária é da união, em seguida pelos estados e, por último, os municípios com apenas de 1% a 2% do PIB.

Gráfico 2 – Arrecadação tributária por esfera de governo (2005-2014)

Fonte: BRASIL, Receita Federal (2016)

O Estado tem como a principal fonte de renda para manter suas despesas, os tributos tarifários, cujas respectivas ações governamentais de alocação, distribuição e estabilização deveriam servir de sustentáculo para amenizar os desequilíbrios conjunturais. O crescimento econômico do país está diretamente relacionado aos tributos, às políticas fiscal e monetária (HARADA, 2011).

O tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes pagam mais do que deveriam para sustentar o governo naquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, objetivando sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo do poder público (MARTINS, 2005, p. 331).

Corroborando com essa argumentação, Domingues (2000, p. 23) esclarece que a carga tributária “é uma referência ao custo de funcionamento do estado e seus entes para a economia nacional e que se convencionou medi-lo pelo seu impacto sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do país”. E, de acordo com Pêgas (2007, p. 6), a CF de 1988 proporcionou “profundas e importantes modificações para o sistema tributário, principalmente em relação à distribuição dos recursos entre os entes federativos [...] e a ampliação de direitos trabalhistas e previdenciários”. Portanto, a carga tributária brasileira é mensurada em função da arrecadação efetiva, ou seja, “não há mensuração quanto à sonegação (evasão fiscal). Esse dado é valioso, pois se passar a considerar a sonegação a carga tributária do brasileiro seria ainda maior” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 53).

Inclusive, em comparação com outros países da América do Sul, Carlin (2008, p. 37) infere que o “Brasil apresenta uma carga tributária muito superior quando comparada com outros países sul-americanos como, por exemplo, Chile (18,1%) e Argentina (20,7%)”. Por sua vez, Duarte (2013) explana que os tributos brasileiros que incidem nas pessoas físicas e jurídicas são excessivos. Isto é, a carga tributária brasileira representa um fator importante ao desenvolvimento econômico por ser demasiadamente elevada, considera-se um desafio aos governos executivos e legislativos.

2.4.3 Carga tributária brasileira, PIB, despesas e receitas

A evolução histórica da carga tributária brasileira pode ser mensurada em função do PIB, mas a literatura evidencia que a carga tributária excessiva tem efeitos nocivos à sociedade brasileira em virtude da escassez de transparência dos gastos públicos e ineficiência da gestão fiscal do Estado.

Portanto, faz-se necessário evidenciar a estreita relação entre a carga tributária e a qualidade dos serviços básicos governamentais, tais como: “saúde, educação e saneamento básico, dentre outros itens importantes para uma vida digna, de forma satisfatória, ou seja, com qualidade” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 56).

Nesse sentido, percebe-se que a carga tributária em excesso representa um obstáculo operacional e financeiro às pessoas jurídicas e físicas, mas, não atende as necessidades da sociedade aos serviços de qualidade.

“Paga-se tributos para se ter esses serviços, mas também é preciso arcar com despesas com planos de saúde, escolas particulares, segurança, dentre outros” (MATTOS *et al.*, 2017, p. 58). Ora, a saúde pública disponibilizada à população não se mostra suficiente, tanto em quantidade como em qualidade, inclusive a educação e a segurança pública são precárias, cujo resultado da ineficiência do Estado repercute diretamente nos gastos públicos.

A propósito do crescimento da carga tributária é interessante observarmos que o Estado se vem tornando a cada dia mais pesado e ineficiente, cobrando tributo exagerado e não nos oferece os serviços públicos essenciais, como deveria. Nunca se arrecadou tanto, mas não há dinheiro para nada. As estradas, especialmente no Nordeste, estão inteiramente destruídas. As Universidades caindo aos pedaços, e a segurança pública na mais absoluta crise – sendo, assim, inevitável a pergunta: para onde vai o dinheiro arrecadado? Seja como for, certo é que a carga tributária se eleva a cada dia,

e se torna mais complexo o sistema de impostos e contribuições – do que decorre a necessidade, cada vez maior, de apelarmos para os limites jurídicos ao poder de tributar (MACHADO, 2007, p. 30-31).

Há dois cálculos para a carga tributária brasileira: **a)** a tabela do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) que oferece uma média de cargas tributárias referentes ao NCM/NBS de produto, considerando as alíquotas dos seguintes tributos: IPI, ICMS, INSS, ISS, II, PIS e PIS ST, Cofins e Cofins ST, CSLL; e **b)** da Receita Federal, a Carga Tributária Bruta (CTB) de pessoa física ou jurídica estipulada em lei, cujo cálculo é realizado através do PIB e da Arrecadação Tributária Bruta (MATTOS *et al.*, 2017).

A evolução da carga tributária brasileira de acordo com o IBPT, por meio de IPI, ICMS, INSS, ISS, II, PIS e PIS ST, Cofins e Cofins ST, CSLL entre os anos de 2000 e 2016, pode ser visualizada na Tabela 1:

Tabela 1 – Evolução histórica da carga tributária no Brasil	
ANO	PERCENTUAL DO PIB
2000	30,03%
2001	30,81%
2002	32,64%
2003	32,53%
2004	33,49%
2005	34,13%
2006	34,52%
2007	34,69%
2008	34,85%
2009	33,83%
2010	34,22%
2011	36,02%
2012	36,37%
2013	36,42%
2014	35,42%
2015	32, 63%
2016	32,71%

Fonte: BRASIL, IBPT (2017)

De acordo com a Tabela 1, percebe-se que do ano 2000 a 2008, a carga tributária teve um aumento constante em relação ao percentual da arrecadação tributária do Estado, passando de 30,03% para 34,85%.

A carga tributária excessiva brasileira apresenta seus efeitos danosos e que o nosso país é o que mais tributa no planeta em termos de carga tributária legal, não aquela efetivamente arrecadada, que corresponde a 37% do PIB. Para cada R\$ 100,00 despendidos, mais de R\$ 50,00 correspondem a tributos. É muito dinheiro! (HARADA, 2008, p. 33).

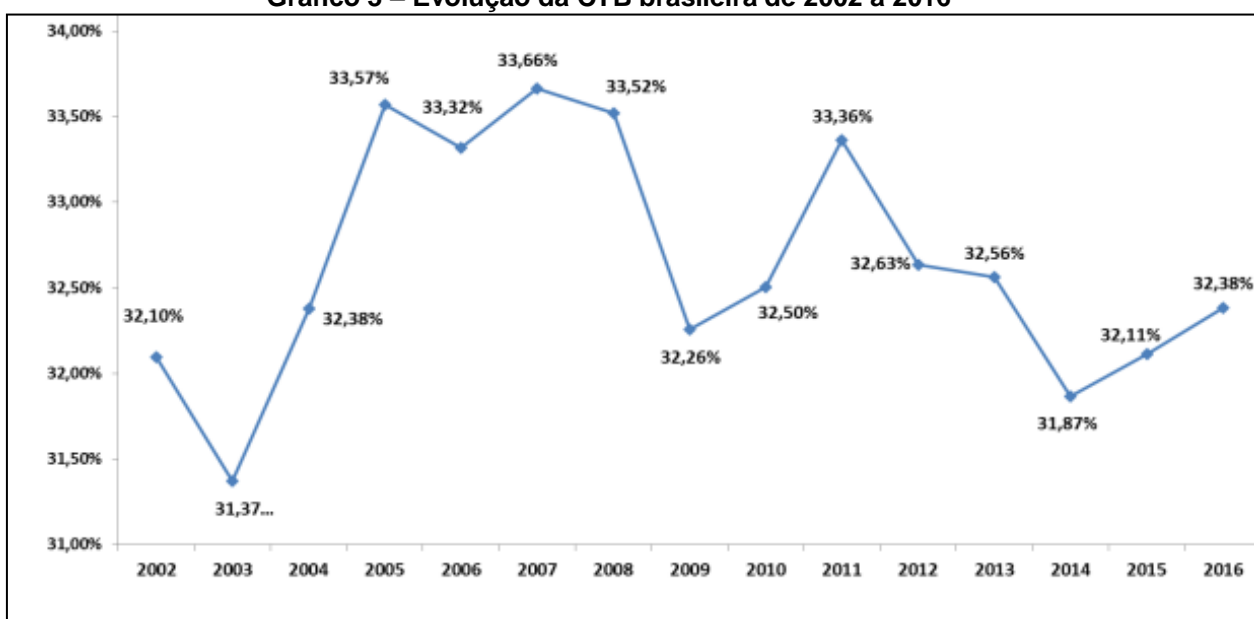
Ainda no tocante à Tabela 1, a passagem do ano de 2008 para 2009 houve uma redução na carga tributária de 34,85% para 33,83%, mas no ano de 2010, esse percentual voltou a aumentar, chegando ao patamar de 36,42% em 2013. Desse modo, a evolução histórica da carga tributária brasileira de 2000 a 2013 evidencia um aumento no percentual de 30,03% para 36,42%, ou seja, um acréscimo de 6,39% em relação ao PIB.

Mas, por sua vez, de acordo com o portal eletrônico da Receita Federal, a CTB diz respeito, geralmente, à análise de pagamentos compulsórios estipulados pela legislação vigente tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, como também em relação ao direito público, ou seja, ao Estado, mas não leva em consideração sanção, penalidade ou outros acréscimos legais. Isto é, refere-se à relação direta entre o PIB e a arrecadação tributária bruta.

Na concepção de Velloso, Mendes e Caetano (2009, p. 98), o termo receita bruta remete a “todos os ingressos dos entes estatais incluídos no conceito de governo geral, enquanto as despesas se referem ao dispêndio total desses mesmos entes, somados ao resultado da conta de juros nominais”. Segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI), o conceito de Governo Geral diz respeito aos três poderes de governo nas esferas federal, estadual e municipal, a previdência, as empresas públicas excluindo Petrobras e Eletrobrás, bem como as outras instituições públicas não financeiras, com o resultado do fundo soberano (FMI, 2015).

Nesse sentido, em relação à exclusão da Petrobras e Eletrobrás, cabe enaltecer que essa recomendação normativa é delineada pelo FMI, em razão da citação referenciada no “manual de recomendações para os casos em que se torna válida a exclusão de empresas públicas dos resultados fiscais do setor público. Dentre os motivos apresentados, está o fato de que essas empresas podem apresentar uma relevância muito grande” (BEM, 2015, p. 14), ou seja, tais resultados têm potencialidades de interferir no cálculo final, mascarando o cumprimento fiscal em sua totalidade.

Por outro lado, a trajetória da CTB da Receita Federal está ilustrada no Gráfico 3, cujos percentuais diferem da carga tributária calculada pelo IBPT:

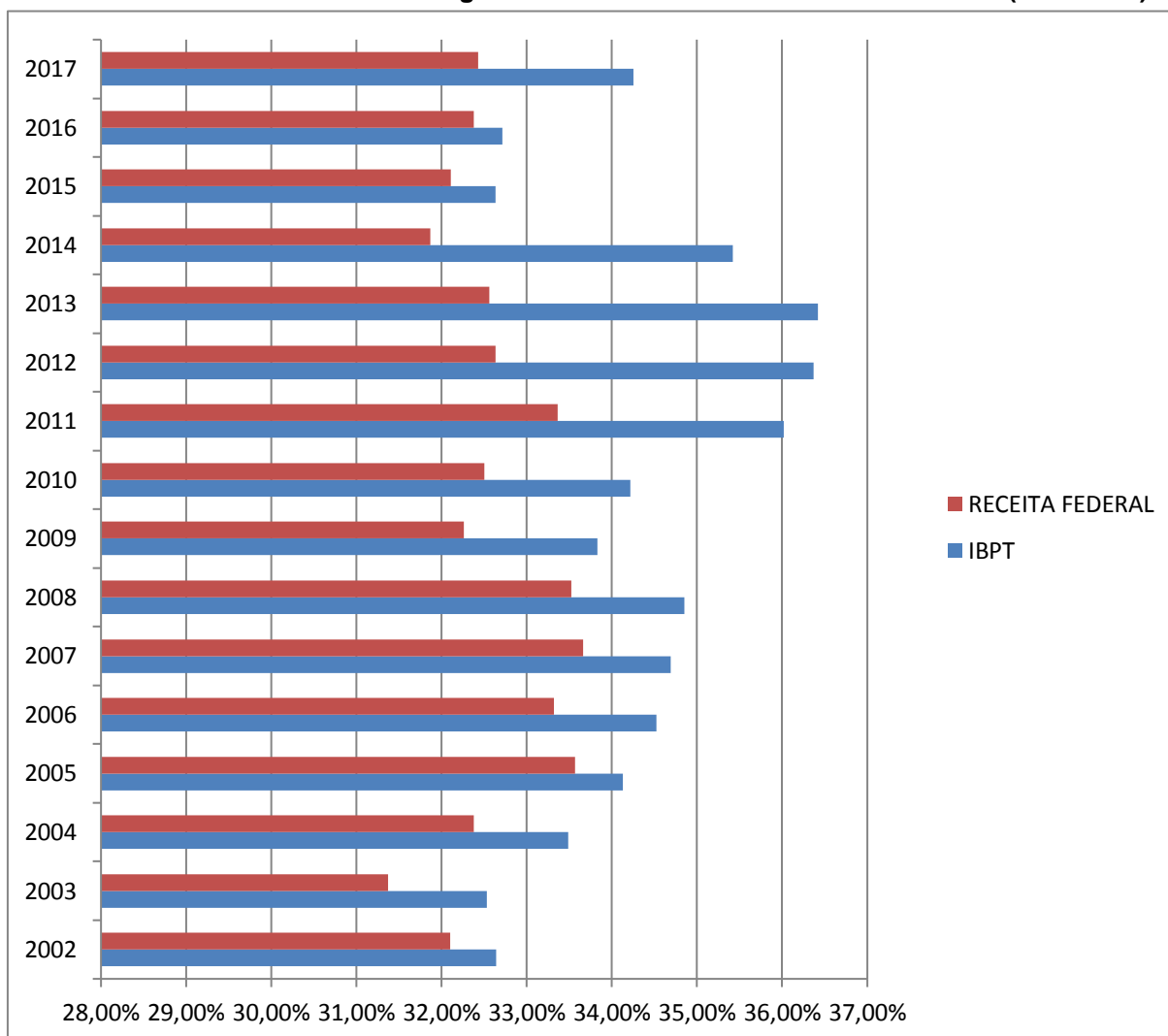
Gráfico 3 – Evolução da CTB brasileira de 2002 a 2016

Fonte: BRASIL, Receita Federal (2017)

Portanto, de acordo com o Gráfico 3, em 2016, a CTB atingiu 32,38%, contra 32,11% em 2015, indicando variação positiva de 0,27%. Essa variação resultou da combinação dos decréscimos em termos reais de 3,5% do PIB e de 2,8% da arrecadação tributária nos três níveis de governo (BRASIL, 2017).

Ao fazer uma análise comparativa entre os dados da trajetória da carga tributária disponibilizada na Tabela 1 pelo IBPT (2017) e os percentuais do Gráfico 3, disponibilizados pela Receita Federal (2017), apesar de terem cálculos distintos, os resultados obtidos evidenciam a excessiva carga tributária brasileira. Pois em 2016, o IBPT calculou 32,71% e a Receita Federal 32,38%, representando uma diferença mínima entre ambos.

De modo complementar, no ano de 2017 o IBPT calculou a carga tributária em 34,25%, enquanto que a Receita Federal mensurou a CTB em 32,43%, representando uma diferenciação de 1,82% entre a carga tributária do IBPT e a CTB da Receita Federal em 2017. Para uma melhor visualização da distinção da carga tributária do IBPT e da CTB da Receita Federal, os dados estão disponibilizados de modo comparativo no Gráfico 4:

Gráfico 4 – Percentual entre as cargas tributárias do IBPT e da Receita Federal (2002-2017)

Fonte: Elaboração própria (2020)

Segundo dados evidenciados no Gráfico 4, observa-se que há discrepância entre as cargas tributárias do IBPT e da Receita Federal, evidenciando que os resultados publicizados pelo IBPT são mais expressivos que os percentuais disponibilizados pela Receita Federal.

De fato, entre os anos de 2010 e 2014 a disparidade do percentual entre os resultados da carga tributária entre a Receita Federal e o IBPT tem valores mais acentuados, cujos ápices foram nos anos de 2012 (36,37% - 32,63%) e 2013 (36,42% - 32,56%), atingindo a diferença de aproximadamente 4% nos respectivos períodos fiscais.

A partir das receitas e despesas, a Tabela 2 evidencia a relação com o PIB, LOA e a carga tributária no período de 2006 a 2015 publicados pela receita Federal.

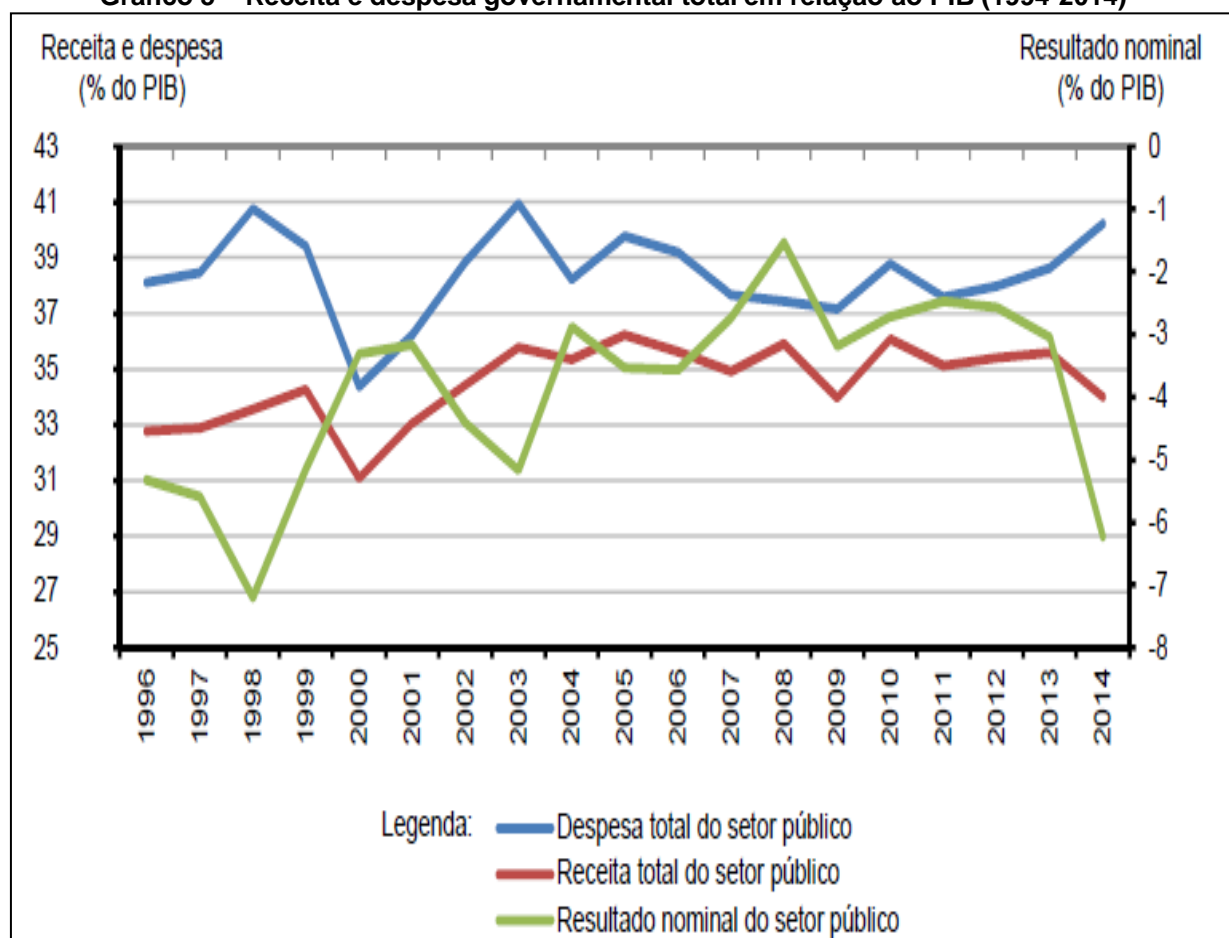
Tabela 2 – Relação entre PIB, LOA e Carga Tributária (2006-2015)

ANO	PIB (Bilhões R\$)	LOA (Bilhões R\$)	CARGA TRIBUTÁRIA
2006	2.409,4	2.957,5	34,52%
2007	2.720,3	2.280,4	34,69%
2008	3.109,8	2.468,9	34,85%
2009	3.333,0	2.598,1	33,83%
2010	3.885,8	2.699,0	34,22%
2011	4.373,7	2.748,0	36,02%
2012	4.805,9	2.908,6	36,37%
2013	5.316,5	2.873,6	36,42%
2014	5.687,3	2.965,1	35,42%
2015	5.904,3	3.040,5	32, 63%

Fonte: Elaboração própria (2020)

Apesar das inúmeras reformas políticas, econômicas, trabalhistas e sociais, o Brasil vive os reflexos do endividamento do setor público, que disparou no governo Dilma.

O endividamento da União forçou o uso de manobras financeiras para atender aos preceitos da LRF e cumprir as normatizações das contas públicas – contabilidade criativa (GOBETTI; ORAIR, 2017).

Gráfico 5 – Receita e despesa governamental total em relação ao PIB (1994-2014)

Fonte: FMI (2015)

A partir dos dados obtidos pelo FMI e ilustrados no Gráfico 5, verifica-se que na trajetória histórica em 1996, as receitas totais alcançavam 33,32% do PIB e as despesas, 38,73%, com um resultado nominal do Governo Geral de -5,45% do PIB.

Desde então, a receita passou a crescer mais fortemente, a tal ponto que a despesa a partir de 1999 passou a apresentar uma queda novamente e, no biênio de 2000 a 2002, o déficit nominal se expandiu.

A partir de então, a diferença entre receita e despesa começou a progressivamente reduzir de patamar e alcançou seu valor mínimo em 2008, cresceu com a crise e então voltou a cair. Porém, desde 2012, vem novamente aumentando, em linha com o crescimento das receitas em nível inferior ao do PIB.

Dessa maneira, paulatinamente, cada vez mais, verifica-se a realização das despesas autorizadas independe da tomada de decisão dos gestores. A CF (1988) e a legislação ordinária permanentemente especificam e regulamentam as disposições produtoras de despesas, as quais não estão mais sujeitas ao escrutínio do gestor.

Portanto, caso as despesas estejam amparadas em lei, deve-se obrigatoriamente ser realizadas pelo poder público.

[...] é claro que a fixação de um orçamento na sua essência não é um ato de legislação material e, sim, um ato de administração. O orçamento, considerado isoladamente, como previsão de receitas e despesas do Estado para um período administrativo futuro, não contém norma jurídica, mas cifras, e seu escopo não é dirigido à delimitação de direitos e deveres, mas, sim, a uma regulação da atividade econômica do Estado (JELLINEK, 1997, p. 234).

Com os preços represados, em algum momento teriam que ser repassados e, inevitavelmente, a cobrança da política econômica brasileira recai sobre a sociedade brasileira. A inflação começou a aumentar e o desequilíbrio das contas públicas começou a aparecer (ARAÚJO; VICENTE, 2018).

A escalada de Michel Temer ao poder, fez uso do impeachment de Dilma Rousseff, mas tendo a crise econômica como sendo o ano de fundo para delinear um cenário econômico, social e político que provocava dúvidas e representando obstáculos para investimentos internacionais alavancarem o crescimento econômico e gerar emprego, renda e aumentar o consumo, aquecendo a economia nacional (GOBETTI; ORAIR, 2017).

A essência da governabilidade é de dimensão essencialmente estatal, vinculada ao sistema político-institucional e a capacidade de tomar decisões, bem

como, é um instrumento de medição para avaliar se as políticas públicas foram plenamente executadas e ainda, podem ser entendida como “a capacidade do Estado de incorporar um acervo legal e institucional que responda aos anseios dos cidadãos na implementação de políticas públicas, além de abordar questões ligadas à governança” (PAGNOCCHESCHI, 2016, p. 157).

Assim aflora a dificuldade de governabilidade do poder executivo, ou seja, a capacidade de governo de tomar decisões. O objetivo de uma gestão responsável é a busca para se atingir a eficiência e a eficácia por qualquer ente, seja público ou privado, como também pelo ímpeto de se atingir o ápice: a excelência gerencial e o bem-estar social, que serão diretamente influenciados pelos cumprimentos das políticas públicas e pelo grau de governabilidade dos entes envolvidos (PAGNOCCHESCHI, 2016).

Segundo Pereira (2017), a avaliação das políticas públicas e o fiel cumprimento da execução do orçamento poderão contribuir para que os gestores públicos busquem cumprir os programas, as metas e as ações de governo, dentro de um cenário transparente, eficiente e legal. E cumprindo as determinações da CF de 1988, da Lei nº 4320/64 e da Lei nº 101/2000, também denominada de LRF.

2.5 POLÍTICA FISCAL E ENDIVIDAMENTO DO SETOR PÚBLICO: DSLP e PIB

De acordo com o Bacen, os superávits primários exerceram uma forte influência à redução da DLSP/PIB, em média 2,7% do PIB entre 2007 e 2012, por outro lado, verificou-se que a aumento do PIB contribuiu para que a dívida pública fosse reduzida em, aproximadamente 4,4% do PIB nesses cinco anos. Porém, esses resultados positivos da redução da proporção entre DLSP/PIB foram deixando de ocorrer a partir de 2011. (ARAÚJO; VICENTE, 2018).

Nesse sentido, os superávits primários foram mitigando paulatinamente de 3,3% do PIB em 2008 para 1,71% em 2013, ou seja, aos poucos foi perdendo a qualidade de compensar o efeito dos juros nominais no resultado fiscal. E, desde o ano de 2014 o resultado primário tornou-se deficitário, de forma que em 2016 o déficit primário representou 2,49% do PIB, exercendo forte influência para o aumento da DLSP em 2,5% do PIB (DIAS, 2017).

Portanto, a evolução histórica de redução na taxa de crescimento nominal do PIB minimizou o resultado desta variável na contenção da relação DLSP/PIB. Vale

destacar que aumento do PIB, em virtude desta relação, atingiu a marca de 1,2% em 2015 e 1,5% em 2016, respectivamente. Desse modo, a DLSP aumentou 15,7% em relação ao PIB em apenas três anos, ou seja, de 30,5% do PIB ao final de 2013 para 46,2% em 2016 (PEREIRA, 2017).

Esse cenário fiscal brasileiro em relação ao PIB alimentou a discussão político-econômica no âmbito nacional, principalmente em função da problemática no tocante à estabilidade da dívida pública e dos gastos do setor público.

Vale evidenciar que, de acordo com Santana, Cavalcanti e Paes (2012), no Brasil, o Estado possui obrigações amparadas e regidas pela Constituição Federal de 1988, ou seja, não podem sofrer reduções.

Segundo o Tesouro Nacional, em 2016, aproximadamente, 75% da despesa primária do Governo Federal foram relativas aos benefícios previdenciários, salários, encargos sociais e, principalmente, com o Ministério da Saúde (MS), Ministério da Educação (MEC) e Ministério do Desenvolvimento Social (MDS) (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

Desse modo, a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016, comumente denominada de a Emenda do Teto dos Gastos, altera o ADCT, e estabelece o Novo Regime Fiscal para as despesas da União no Brasil. Por um lado, as despesas com os gastos públicos em curto prazo amparam a população nas diversas subdivisões sociais, estimulando, assim, o desenvolvimento econômico do país (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

Porém, em longo prazo prejudicam a economia, pois o governo impõe altas cargas tributárias passando a ter déficit e dívidas elevadas o que prejudica setores que proporcionariam o crescimento econômico como o aumento da produtividade e a flexibilidade do mercado de trabalho (ARAÚJO; VICENTE, 2018).

Neste horizonte ficou instituído o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que prevalecerá por vinte exercícios financeiros. Cada exercício financeiro, excluindo as regras para o ano de 2017, cujos limites devem ser corrigidos pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou de outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere à lei orçamentária (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

Isto é, para o ano de 2017 os limites dos gastos públicos foram equivalentes

à despesa primária paga em 2016, apesar de serem incluídos os restos a pagar e demais operações que afetam o resultado primário, atualizada em 7,2%. Mas, para os exercícios financeiros seguintes, o teto dos gastos públicos deverá ser calculado através do valor do limite do exercício anterior, devendo ser atualizado pelo IPCA, cuja publicação é de responsabilidade do IBGE (PEREIRA, 2017).

Em relação ao IPCA, verifica-se que deve ser contabilizado no período de 12 meses, encerrado em junho do exercício anterior. Dessa maneira, as despesas primárias, regidas pelas Leis Orçamentárias Anuais e sujeitas ao teto dos gastos públicos, devem estar dentro do limite estipulado no Novo Regime Fiscal (ANANIAS; NOLASCO, 2018).

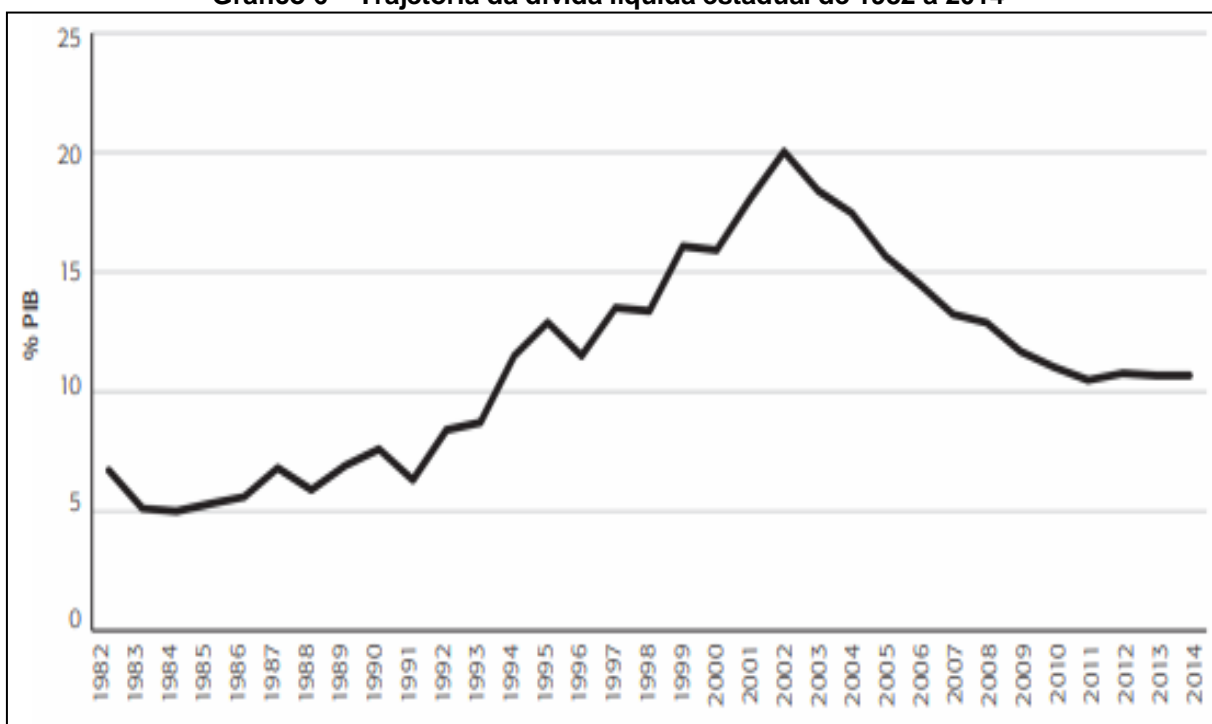
Contudo, segundo Carneiro (2010), a partir do século XXI, ou seja, dos anos 2000, a DLSP em comparação proporcional ao PIB resultou numa escala decrescente, pois os resultados primários foram expressivos e ocorreu um aumento do PIB.

A taxa de juros é uma das maiores entre os países com mercados de capitais relevantes, representando o principal motivo dos “superávits primários enormes e privatizações entre 1991 e 2013 não foram capazes de enxugar gelo e mal reduziram o peso da dívida pública no orçamento” (BASTOS, 2016, p. 35).

As reformas do Estado brasileiro tiveram atuação em áreas que, segundo a doutrina neoliberal, extrapolam a sua responsabilidade (áreas sociais e econômicas), além do questionamento do exaurido modelo burocrático weberiano como forma de gerir o Estado (BRESSER-PEREIRA, 2017).

Dentre os fatores que contribuíram para isso, a literatura destaca a jovem democracia brasileira, cujo “ajuste econômico e consequente redução dos recursos para a área social, as maiores exigências impostas pelos órgãos financiadores, especialmente internacionais, em relação ao controle de gastos e resultados” (PEREZ, 2010, p. 145).

Gráfico 6 – Trajetória da dívida líquida estadual de 1982 a 2014



Fonte: BRASIL, Bacen (2016)

De acordo com o Gráfico 6, observa-se que ao final do século XX o momento exigiu uma nova postura na gestão fiscal dos estados e, conseqüentemente, no início do século XXI, foi aprovada a LC nº. 101/2000 (LRF), objetivando legitimar a disciplina fiscal do Brasil.

Segundo Santos (2010, p. 54), “a melhora dos indicadores de endividamento estadual ocorrida a partir da década de 2000 pode ser atribuída às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e da repactuação das dívidas”. A tal ponto que a dívida líquida estadual atingiu 20% do PIB em 2002 e declinou depois disso, chegando a 10,7% do PIB em 2014. Mas, observa-se que o endividamento em 2014 é maior que na década de 1980.

Nesse sentido, a problemática em torno à implantação do Novo Regime Fiscal, através da EC nº 95/2016, que objetiva conter o crescimento dos gastos públicos e, dessa maneira, controlar a trajetória evolutiva da dívida pública, pode ser compreendida como sendo um conteúdo normativo legal que trata do assunto. Ao final do ano de 2016 foi objeto de debate, em virtude do disciplinamento no âmbito constitucional ser demasiadamente rígido e, também, de ser conduzido pelo governo de Michel Temer, que escalou o poder através do *impeachment* da presidente Dilma Rousseff.

2.6 A EC Nº 95/2016 E O NOVO REGIME FISCAL: AS IMPLICAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Da análise do art. 110 do ADCT, alterado pela EC nº 95, de 2016, existem dois contextos diferentes que merecem ser analisados: as aplicações mínimas em saúde e no ensino educacional no âmbito do Novo Regime Fiscal. Em relação às aplicações mínimas em saúde e educação no exercício financeiro de 2017, assegurando-se as normas constitucionais vigentes, isto é, as aplicações mínimas em saúde e educação corresponderão no exercício de 2016, regidas em conformidade com o inciso I, §2º, do art. 198 e do *caput* do art. 212 da CF (1988).

O art. 198 trata das aplicações mínimas em saúde no âmbito da União, em cujo inciso I do § 2º determina que sejam equivalentes a 15% (quinze por cento) da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro. Por sua vez, no tocante à educação, em regra, a aplicação mínima está regida no *caput* do art. 212 da CF (1988), que dispõe “a receita resultante de arrecadação de impostos deve ser aplicada pela União no patamar igual ou superior a 18% (dezoito por cento) e os Estados, Distrito Federal e Municípios, 25%”. (ANANIAS; NOLASCO, 2018, p. 94).

Por outro lado, o inciso II do art. 110 do ADCT, refere-se ao segundo momento das aplicações dos recursos mínimos em saúde e educação, especificando que por (dezenove) exercícios posteriores, correspondentes aos anos de 2018 a 2036, com valores calculados para as aplicações mínimas referentes ao exercício imediatamente anterior, começando com o exercício de 2017, corrigidos pelo IPCA (BRASIL, 1988). Quanto aos efeitos da EC nº 95/2016 sobre a saúde, a partir das constatações dos pesquisadores lotados no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), observa-se que:

[...] Pelo exposto fica claro que impactará negativamente o financiamento e a garantia do direito à saúde no Brasil. Congelar o gasto em valores de 2016, por vinte anos, parte do pressuposto equivocado de que os recursos públicos para a saúde já estão em níveis adequados para a garantia do acesso aos bens e serviços de saúde o congelamento não garantirá sequer o mesmo grau de acesso e qualidade dos bens e serviços à população brasileira ao longo desse período, uma vez que a população aumentará e envelhecerá de forma acelerada. Assim, o número de idosos terá dobrado em vinte anos, o que ampliará a demanda e os custos do SUS. [...] Como o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, a redução do gasto com saúde e dos gastos com políticas sociais de uma forma geral afetarão os grupos sociais mais vulneráveis, contribuindo para o aumento das desigualdades sociais e para a não efetivação do direito à saúde no país [...].(ANANIAS; NOLASCO, 2018, p. 94).

No prisma econômico, fiscal e político com o advento do Novo Regime Fiscal, a partir do exercício financeiro de 2018, os recursos mínimos aplicados nas áreas da saúde e da educação, por serem estratégicas à atuação do Estado em prol de salvaguardar o acesso universal e democrático “a dois dos mais importantes direitos sociais fundamentais passam a ser uma mera atualização monetária dos recursos – corrigida pela inflação do exercício anterior medida pelo IPCA” (VIEIRA JUNIOR, 2016, p. 30).

A EC nº 95/2016 pode ser analisada em função da interface entre o Novo Regime Fiscal e o resguardo de direitos fundamentais à dignidade da pessoa humana.

A limitação das despesas primárias do Executivo federal é o que mais impacta negativamente nas políticas públicas sociais, inclusive as da educação, inviabilizando sua sobrevivência com eficácia, na medida em que provoca a compressão das despesas discricionárias e dos investimentos. Entre as despesas discricionárias estão, por exemplo, os recursos do desidratado Plano de Ações Articuladas (PAR), o livro didático (ação orçamentária 20RQ) e o funcionamento de instituições federais de ensino superior (ação 20RK) (MARTINS, 2018, p. 229)

Sendo relevante enaltecer que a tal dispositivo pode ser compreendido como sendo uma violação ao art. 60, § 4º, IV, da CF (1988), ao dispor sobre o reajuste fiscal que tende a suprimir direitos sociais, principalmente, aqueles previstos nos arts. 198 e 212 da CF (1988). O procedimento de EC, em regra, é rígido e tem que tramitar em conformidade com as Cláusulas Pétreas, art. 60 da CF (1988), posto que, tenciona preservar o que inicialmente foi estabelecido pelo constituinte originário.

As implicações podem ser tratadas de duas formas, a primeira sob o déficit da ação estatal no bojo do reducionismo das intervenções e do outro a necessidade de otimizar as contas públicas. Nessa atual conjuntura, utilizou-se o disposto legislativo para propor a aprovação da Emenda Constitucional nº 95/2016, afetando negativamente os investimentos nas áreas sociais, incluindo a Educação. “O orçamento de 2017 já representou corte significativo em relação ao de 2016” (ANDIFES, 2017, p. 1). O Novo Regime Fiscal instituído pela EC nº 95/2016 terá validade para os orçamentos fiscais e da seguridade social e para todos os órgãos e Poderes da República, conforme estabelecido nos art. 106 e 107 (BRASIL, 2016).

Contudo, há determinadas despesas que não ficarão sujeitas ao limite do teto. De acordo com o § 6º do art. 107 da referida emenda, as exceções são as transferências de recursos da União para estados e municípios; gastos para

realização de eleições e verbas para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação Básica (Fundeb) (ANDIFES, 2017).

Segundo Ananias e Nolasco (2018), os gastos com saúde e educação foram diferenciados dos demais gastos apenas em 2017, começando a ser limitada igualmente a partir de 2018. Desse modo, o controle da despesa primária camufla a prática histórica de instituir os custos do financiamento da ação pública sobre os segmentos menos privilegiados da população.

Segundo dados contidos no Informativo Técnico nº 52/2018-CONOF/CD, desde 2015 há compressão das despesas primárias no Ministério da Educação, de 208,6 em 2014 para 98,2 bilhões de reais em 2017, com queda significativa na subfunção da educação básica, de 33,7 para 26,1 bilhões de reais no mesmo período (MARTINS, 2018, p. 231).

Nesse viés apresentado do Novo Regime Fiscal, no tocante ao cumprimento da EC nº 95/2016 em relação às implicações no setor público, vale insistir na ressalva em relação ao possível entendimento do desenvolvimento econômico em função da concepção de crescimento econômico, representado através do crescimento da produção ou do PIB.

Porém, em virtude da desvinculação, a educação pode perder até 50% do seu orçamento, que é imprescindível para a própria manutenção. Desse modo, a dilatação do serviço público está vedada, em consequência da elevação na despesa real, sendo contornável caso sejam realizadas ações de corte em outras áreas.

3 METODOLOGIA

Essa pesquisa pode ser definida como sendo uma revisão integrativa de literatura, por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa, quantitativa e descritiva (GIL, 2007). Observa-se que as pesquisas qualitativas podem ser definidas quando:

O desenvolvimento da pesquisa é imprevisível. O conhecimento do pesquisador é parcial e limitado. O objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações (DESLAURIERS; KERISIT, 2008, p. 58).

Vale ressaltar que, de modo geral, as pesquisas qualitativas são usadas como uma ferramenta de análise para qualquer outro tipo de pesquisa científica. Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados.

Desse modo, Fonseca (2002) esclarece que a pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros.

A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. “A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente” (FONSECA, 2002, p. 20).

De acordo com Gil (2002), uma pesquisa de caráter descritivo tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Segundo Oliveira (1997, p. 117) esse tipo de pesquisa propicia “ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno”. Nessa perspectiva, a pesquisa bibliográfica representa:

Levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia publicada sobre o pesquisado no meio acadêmico e, posteriormente, publicado em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material escrito sobre o tema. (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 66)

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. Tal pesquisa, também, recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002).

A pesquisa documental foi realizada para analisar os dados oficiais relativos às receitas, às despesas, ao endividamento da União e sua trajetória em referência ao PIB brasileiro e à carga tributária disponibilizada pelo IBPT e pela Receita Federal.

Da estratégia do escopo da pesquisa, a revisão integrativa de literatura apreciou publicações dos últimos três anos (2016 – 2019) no banco de dados do Portal de Periódicos CAPES, a partir de estudos realizados no Brasil, publicados em português, disponíveis na íntegra e de modo gratuito.

A revisão de literatura foi desenvolvida no primeiro semestre de 2020, mais precisamente no mês de janeiro, a partir das seguintes palavras-chave: “Novo Regime Fiscal” ou “Emenda Constitucional nº 95/2016”. Os critérios de inclusão exigiam que os artigos tivessem no título um dos dois descritores de busca.

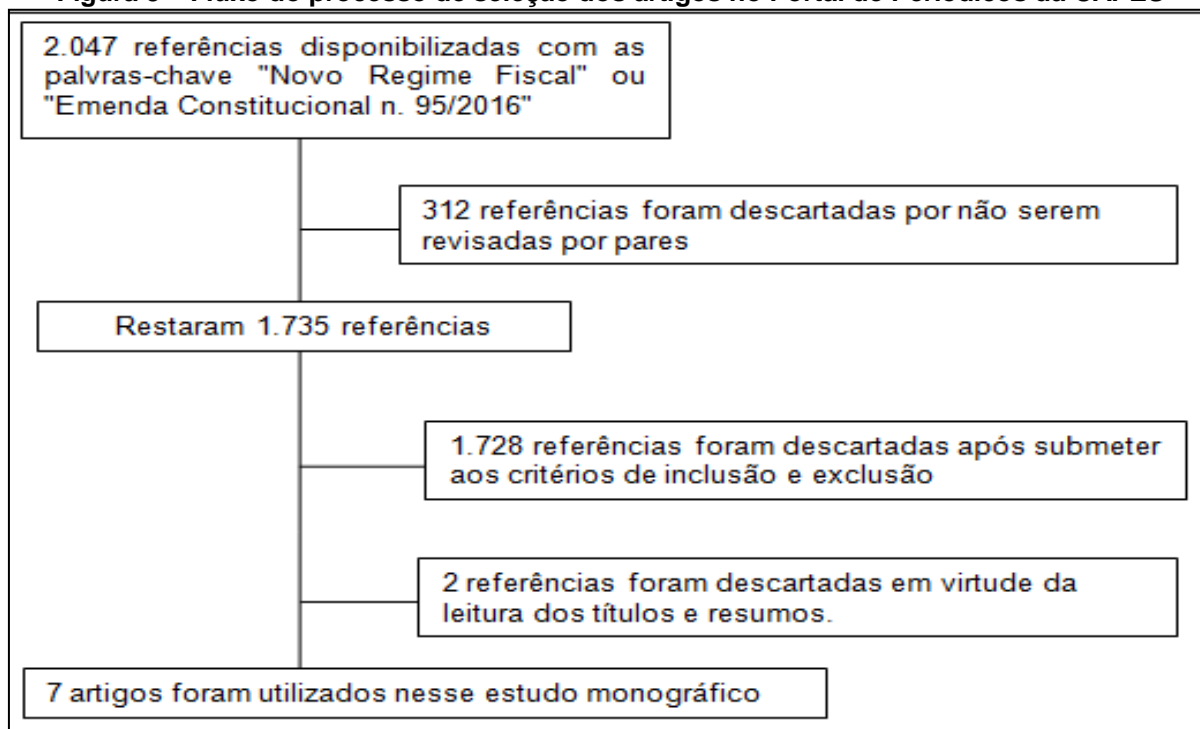
E, como critérios de exclusão, publicações que não tratassem sobre a temática proposta ou que não contemplassem as implicações do Novo Regime Fiscal à União ou que tivessem uma abordagem constitucional. Além de serem excluídos os estudos que não estavam completos nas bases de dados e os estudos duplicados.

A busca nas bases de dados ocorre em três fases: a leitura dos títulos dos artigos científicos pré-selecionados, a leitura dos resumos dos artigos selecionados, a leitura na íntegra dos arquivos selecionados para compor a amostragem da revisão de literatura e servirem de bases para os resultados e discussões.

As principais informações analisadas dos artigos selecionados foram resumidas, padronizadas e descritas em tópicos: autor(es) e ano, título, objetivo e resultados.

Para uma melhor ilustração do processo de seleção e coleta dos artigos publicados na literatura especializada e disponibilizados no Portal de Periódicos da CAPES, cabe observar o fluxograma enaltecido na Figura 3, referente ao universo e à amostra:

Figura 3 – Fluxo do processo de seleção dos artigos no Portal de Periódicos da CAPES



Fonte: Elaboração própria (2020)

A partir das informações disponibilizadas no fluxograma da Figura 3, verifica-se que na revisão integrativa de literatura nas bases de dados do Portal de Periódicos CAPES, de um universo encontrado, inicialmente, com 2.047 estudos com a temática proposta, de acordo com os critérios de exclusão e inclusão estabelecidos, foram descartados 2.040 estudos e restaram, apenas, nove artigos para compor a pré-seleção nas três fases de leitura: título, resumo e na íntegra. Isto é, de modo sucinto, a amostra da pesquisa ficou reduzida a sete artigos, pois dois estudos foram excluídos por não atenderem aos objetivos propostos inicialmente.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

De acordo com o escopo de pesquisa da revisão integrativa de literatura, a amostra final é composta por sete publicações para realizar a leitura na íntegra e, conseqüentemente, delinear a análise dos resultados e a apresentação da discussão. Os arquivos foram acessados no Portal de Periódicos da CAPES em janeiro de 2020. No Quadro 1, a amostra está categorizada em ordem cronológica decrescente, cujas informações coletadas dizem respeito aos autores, às datas de publicação, aos títulos, aos objetivos e aos resultados dos respectivos estudos.

Quadro 1 – Artigos Científicos selecionados na base de dados

(continua)

	Referência	Título	Objetivo	Resultado
1	Costa e Gentil (2018)	Educação na Agenda 2030 e Emenda Constitucional 95: uma erosão do direito a educação.	Examinar como objetivos e metas para a educação presentes na Agenda 2030, aprovada pelas Nações Unidas em 2015, e a Emenda Constitucional 95 que institui o novo regime fiscal no Brasil, contribuem para a erosão do direito à educação no caso brasileiro.	No Novo Regime Fiscal, o direito à educação ao longo da vida deixa lacunas quanto à execução em regime de parcerias público-privadas e à privatização da educação.
2	Machado Segundo (2017)	Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos	Analisar a instituição do Novo Regime Fiscal pela Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, que visa conter o crescimento dos gastos públicos e, com isso, manter sob controle a dívida pública.	O teto de gastos, embora antipático, é a medida menos gravosa, impondo, ainda, maior eficiência no uso dos recursos públicos. A questão do gasto público não está em sua quantidade, mas na qualidade da gestão.
3	Mariano (2017)	Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre	Analisar os impactos da EC 95/2016 nos serviços sociais.	Trata-se de mais uma tentativa das forças do capital, nacional e supranacional para manter o Brasil no seu permanente Estado de exceção econômico, tal como a América Latina.

(conclusão)

	Referência	Título	Objetivo	Resultado
4	Dias (2017)	Créditos extraordinários no novo regime fiscal da EC nº 95/2016	Analisar as consequências do uso irrestrito de créditos extraordinários no contexto atual instaurado pela Emenda Constitucional nº 95/2016.	A reforma teve por fundamento a necessidade de se alcançar o superávit primário, somente as despesas primárias da União foram incluídas nos limites. Além de excluir as despesas financeiras, a EC não alcança os créditos extraordinários, pode trazer consequências negativas ao ordenamento jurídico e contas públicas.
5	Rossi e Dweck (2016)	Impactos do novo regime fiscal na saúde e educação	Analisar os impactos do Novo Regime Fiscal na saúde e na educação	A desvinculação de receitas para investimentos em saúde e educação, tornando impossível qualquer melhora na saúde e educação públicas no Brasil, pelo contrário, abre-se espaço para o sucateamento dessas áreas e para a eliminação de seu caráter universal.
6	Pinto (2016a)	Novo Regime Fiscal e a constitucionalização do contingenciamento das despesas primárias obrigatórias.	Analisar o Novo Regime Fiscal em função do teto dos gastos com as despesas primárias obrigatórias.	O teto dos gastos públicos operara um ajuste fiscal seletivo e incompleto, na medida em que desconhece a necessidade de avançar na gestão mais equitativa e racional das receitas e no controle do avanço desarrazoado das despesas financeiras.
7	Pinto (2016b)	Novo Regime Fiscal e a mitigação dos pisos de custeio da saúde e educação	Analisar o Novo Regime Fiscal em relação aos gastos com saúde e educação	Tal mudança no custeio da saúde e educação levará a sociedade brasileira a experimentar, em curto espaço de tempo, a paulatina conversão dos pisos constitucionais que amparam tais direitos fundamentais em volumes cada vez mais significativos de precatórios judiciais.

Fonte: Elaboração própria (2020)

De acordo com as informações explanadas no Quadro 1, observa-se que no artigo de Costa e Gentil (2018), ao examinarem como objetivos e metas para a educação presentes na Agenda 2030, aprovada pelas Nações Unidas em 2015, e a

EC n. 95/2016 contribuem para a erosão do direito à educação no caso brasileiro. De fato, o teto dos gastos públicos é notório que abre lacunas normativas ao direito à educação, com ênfase à execução em regime de PP e à privatização da educação. Destarte, corrobora com Renzetti (2015), ao evidenciar que a PPP e concessões à iniciativa privada são tidas como meios legais para sanar as demandas nos serviços públicos, em virtude da mitigação financeira estatal.

No estudo de Segundo (2017), ao analisar a implementação da EC n. 95/2016 em decorrência do teto dos gastos públicos e, com isso, manter sob controle a dívida pública, constata que representa uma ação legislativa eficaz ao uso dos recursos públicos, porém, evidencia que a problemática não está atrelada à quantidade dos gastos, mas à qualidade da gestão orçamentária. Em suma, tais argumentos divergem da concepção de Ananias e Nolasco (2018), ao considerarem que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, contudo, o teto dos gastos públicos de modo geral mitiga os grupos sociais mais vulneráveis, elevando o índice de desigualdades sociais no Brasil.

Por sua vez, no artigo de Mariano (2017), ao analisar os impactos da EC 95/2016 nos serviços sociais, os resultados apontam que a norma representa mais uma tentativa das forças do capital, nacional e supranacional, para manter o Brasil no seu permanente Estado de Exceção econômico, no qual se deseja manter, aliás, toda a América Latina. Essa argumentação amplia a concepção de Martins (2018), pois a limitação das despesas primárias da União é o que mais impacta negativamente nas políticas públicas sociais, inclusive em educação e saúde, inviabilizando sua sobrevivência com eficácia, na medida em que provoca a compressão das despesas discricionárias e dos investimentos.

Na publicação de Dias (2017), ao analisar as consequências do uso irrestrito de créditos extraordinários no contexto atual instaurado pela Emenda Constitucional nº 95/2016, obteve-se que a reforma pode ser fundamentada em razão da necessidade de atingir o superávit primário, pois apenas as despesas primárias da União foram inseridas na EC nº 95/2016. Porém, além de excluir as despesas financeiras, a EC não alcança os créditos extraordinários, cujas consequências são tidas como negativas ao ordenamento jurídico e às contas públicas. Desse modo, reforça os apontamentos descritos pela ANDIFES (2017), ao evidenciar que certas despesas que não estão inseridas no Novo Regime Fiscal, tal como especifica o § 6º do art. 107 da EC nº 95/2016, isto porque as exceções são as transferências de

recursos da União para estados e municípios, bem como os gastos com eleições e verbas para o Fundeb.

No artigo de Rossi e Dweck (2016), ao analisarem os impactos do Novo Regime Fiscal na saúde e na educação, os resultados obtidos destacam que a desvinculação de receitas aos investimentos nas respectivas áreas impossibilita melhorias ou elevação na qualidade, pois favorece a mitigação e precarização do caráter universal da saúde e da educação. Portanto, assemelha-se ao estudo de Ananias e Nolasco (2018), em decorrência de concordarem que os gastos com saúde e educação foram diferenciados dos demais gastos apenas em 2017, começando a ser limitada igualmente a partir de 2018. Ora, a natureza do controle da despesa primária através do Novo Regime Fiscal remete à prática histórica de incidir o custeio da ação pública sobre os grupos sociais menos privilegiados.

Na pesquisa de Pinto (2016a), intitulada de *Novo Regime Fiscal e a constitucionalização do contingenciamento das despesas primárias obrigatórias*, ao analisar o teto dos gastos públicos em detrimento ao contingenciamento das despesas primárias obrigatórias, os resultados revelam que a EC nº 95/2016 legitima um ajuste fiscal seletivo e incompleto, em decorrência de não considerar a necessidade latente de aprimorar a gestão pública e de não tornar mais eficaz e eficiente o uso das receitas e despesas financeiras. Assim, torna-se oportuno evidenciar que fortalece as deduções de Gobetti e Orair (2017), ao concluírem que, apesar da aprovação da EC nº 95/2016 e, conseqüentemente, instituir o Novo Regime Fiscal e o teto dos gastos públicos, as despesas do Governo Federal continua mais elevada que a arrecadação, impactando no endividamento do funcionalismo público, impactando negativamente na governabilidade e concretização de políticas e planejamentos estratégicos da União.

Por fim, no artigo de Pinto (2016b), *Novo Regime Fiscal e a mitigação dos pisos de custeio da saúde e educação*, em cujo estudo objetivou analisar o teto dos gastos públicos em relação aos custeios com saúde e educação, os resultados obtidos evidenciam que acarretará na judicialização desses direitos fundamentais amparados na CF de 1988. Portanto, é certo inferir que o Novo Regime Fiscal, com a aprovação da EC nº 95/2016, tende a afetar negativamente no custeio das demandas sociais, incluindo a Educação e a Saúde, tal como enfatiza a ANDIFES (2017) sobre o fato de o orçamento de 2017 ter sofrido corte significativo em relação ao montante de 2016.

Nesse sentido, todos os sete artigos selecionados apontam que o Novo Regime Fiscal tem limitações normativas por permitir o aumento de despesas, bem como apresenta aspectos preocupantes em consonância com o teto dos gastos públicos com áreas importantes à população e à superação da desigualdade social, principalmente, na Saúde e Educação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final desta pesquisa, verificou-se o cenário do orçamento público da união, através das receitas e despesas, evidenciando a natureza do endividamento do setor público, com ênfase aos aspectos político, econômico e jurídico apresentados neste estudo.

Portanto, os parâmetros políticos, econômicos e fiscais são relevantes para a compreensão do endividamento do setor público, cujas consequências afetam diretamente o processo de elaboração do orçamento, do funcionalismo governamental, nas receitas e despesas, bem como na carga tributária calculada pelo IBPT ou pela CTB publicada pela Receita Federal.

Por isso, a execução orçamentária representa um desafio técnico-político para atender as legítimas demandas da sociedade por bens e serviços, dentro da capacidade fiscal da União. Torna-se evidente que, em relação aos limites e admissões da EC nº 95/2016, à luz da CF (1988) e à democratização do acesso aos serviços e produtos do setor público, pode-se afirmar que foi possível responder ao questionamento inicial.

E, também, é certo enaltecer que, a partir do exposto, este estudo atingiu o objetivo proposto, em função de apresentar a análise das consequências da trajetória evolutiva do endividamento público, das despesas, receitas, PIB e carga tributária bruta, cuja Revisão Integrativa de Literatura em relação à implantação do Novo Regime Fiscal para o setor público federal evidenciou a problemática em torno do custeio com a Educação e a Saúde.

De fato, desde a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000 até a aprovação da EC nº 95/2016, os principais aspectos que contribuíram para o endividamento público da União e a necessidade de implantação do Novo Regime Fiscal decorrem dos dados relativos à sua trajetória em referência ao PIB, com sérias implicações no setor público.

O Novo Regime Fiscal representa a contenção da expansão da despesa pública primária que, no período 2008 a 2015 cresceu anualmente acima da inflação. Desse modo, apesar do controle no aumento da despesa primária ser essencial para minimizar a despesa financeira governamental, contribuindo positivamente para que o governo consiga disponibilizar os serviços e produtos à sociedade, tal como especifica a CF (1988).

A implantação do Novo Regime Fiscal é visto com desconfiança, pois os artigos selecionados, em sua maioria, enfatizam o caráter negativo da EC nº 95/2016 para dar conta de atender ao custeio da saúde e educação, bem como frisam a ineficiência na contenção dos gastos públicos da União, em virtude de abrir lacunas ou brechas para aumento dos recursos destinados às transferências da União para estados e municípios, realização de eleições e Fundeb.

Como perspectiva futura, este estudo propõe a realização de pesquisas comparativas, que analisem com mais afinco a trajetória evolutiva entre o quantitativo de habitantes no Brasil, o PIB, as receitas, as despesas e os gastos da União com Educação e Saúde, a partir de dados oficiais do Governo Federal em relação aos anos posteriores à EC nº 95/2016, para compreender os impactos do Novo Regime Fiscal na vida dos brasileiros a partir dos investimentos em serviços e produtos da União disponibilizados à sociedade.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, L. F. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Edição Especial Comemorativa, p. 67-87, 2007. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2410/241016441005.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- ANANIAS, R. A. R.; NOLASCO, L. G. Análise da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, sob a perspectiva de violação de direitos fundamentais. **Revista Jurídica Direito, Sociedade e Justiça/RJDSJ**, v. 6, n. 1, p. 86-112, mar./jun. 2018. Disponível em: <http://periodicosonline.uems.br/index.php/RJDSJ/article/download/2531/1991>. Acesso em: 12 jan. 2020.
- ANDIFES. **Nota à sociedade**, 2017. Publicação: Segunda-Feira, 28/08/2017. Disponível em: <http://www.andifes.org.br/52515-2/>. Acesso em: 11 jan. 2020.
- ARAÚJO, G. S.; VICENTE, J. V. M. Estimação da Inflação Implícita de Curto Prazo. **Revista Brasileira de Finanças (Online)**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, jun. 2018.
- BASTOS, Pedro Paulo Zahluth. Crescimento da dívida pública e política monetária no Brasil (1991-2014). Texto para Discussão, **IE-UNICAMP**, n. 273, 2016. Disponível em: <http://pt.scribd.com/document/357560845/BASTOS-P-P-Z-Crescimento-Da-Divida-Publica-e-Politica-Monetaria-No-Brasil-1991-2014>. Acesso em: 15 jan. 2020.
- BEHRING. **Brasil em contra reforma**: desestruturação do Estado e perda de direitos. São Paulo: Cortez, 2008.
- BEM, Augusto Pinho de. Despesa, receita e endividamento público: análise do comportamento brasileiro recente. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 43, n. 1, p. 9-26, 2015. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/3549>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BEREJO, Álvaro Rodriguez. El sistema tributario en la constitución - lós limites constitucionales del poder tributário en la jurisprudencia del tribunal constitucional. **Revista de Direito Tributário**, n. 59. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2013.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 maio 2000.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 15 dez. 2016.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma gerencial e legitimação do estado social. **Rev Adm Pública**, v. 51, p. 147-156, 2017. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/2017/314-RAP-Ref-Gerencial-Legitimacao.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

CARLIN, E. L. B. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.

CARNEIRO, Margareth Fabíola dos Santos. **Gestão Pública: o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos e dos escritórios de projetos na modernização da gestão pública**. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed, São Paulo: Malheiros, 1999.

COSTA, Marilda de Oliveira; GENTIL, Heloisa Salles. **Educação na agenda 2030 e Emenda Constitucional 95: uma erosão do direito a educação**. Disponível em: http://www.researchgate.net/publication/329688670_EDUCACAO_NA_AGENDA_2030_E_EMENDA_CONSTITUCIONAL_95_UMA_EROSAO_DO_DIREITO_A_EDUCACAO. Acesso em: 18 jan. 2020.

DESLAURIERS, J.; KÉRISIT, M. O delineamento de pesquisa qualitativa. *In*: POUPART, Jean et al. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

DIAS, Letícia Láine Silva. Créditos extraordinários no novo regime fiscal da EC nº 95/2016. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, n.1, p. 125-165, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xv-n-1-junho-2017/send/256-revista-controle-volume-xv-n-1-junho-2017/3598-artigo-4-creditos-extraordinarios-no-novo-regime-fiscal-da-ec-n-95-2016>. Acesso em: 20 jan. 2020.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, 2000. **Anais [...]**. Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

DUARTE, Lucas Gabriel. **Planejamento tributário como ferramenta na maximização dos lucros empresariais**. 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2013.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Análise de políticas públicas no Brasil: de uma prática não nomeada à institucionalização do “campo de públicas”. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro, nov./dez 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v50n6/0034-7612-rap-50-06-00959.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

FERNANDES, Carla M.; CHAGAS, Genira C. A dramaticidade na narrativa do impeachment de Dilma Rousseff (PT) no Jornal Nacional. **Revista Cultura Midiática**, a. 9, n. 17, jul./dez. 2016.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI), **Fiscal monitor**. abr. 2014. Disponível em: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fm/2014/01/fmindex.htm>. Acesso em: 16 dez. 2019.

GIAMBIAGI, Fábio. 18 anos de política fiscal no Brasil: 1991/2008. **Economia Aplicada**, v. 12, n. 4, p. 535-580, 2008.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIL, **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Octávio. **Resultado primário e contabilidade criativa: reconstruindo as estatísticas fiscais “acima da linha” do governo geral**. Texto para Discussão, 2017. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7717/1/td_2288.pdf. Acesso em: 20 jan. 2020.

GRIN, Eduardo José. Trajetória e avaliação dos programas federais brasileiros voltados a promover a eficiência administrativa e fiscal dos municípios. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 48, n. 2, p. 459-480, 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122014000200009&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 20 jan. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Carga tributária excessiva e seus efeitos danosos**, 2008. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2545. Acesso em: 18 jan. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

JELLINEK, Georg. **Legge e decreto**. Milano: Giuffrè, 1997.

JÈZE, Gaston. **Cours de science des finances et de législation financière française**. Théorie générale du budget. Paris: Marcel Giard, 1922.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direito do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 259-281, jan./abr 2017. Disponível em: <http://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/50289>. Acesso em: 23 jan. 2020.

MARINGONI, Gilberto (ed.). **Uma nova política externa: 2003-2013**. Tubarão: Copiart, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Paulo de Sena. **A União e a aplicação dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <http://www.rbep.inep.gov.br/ojs3/index.php/rbep/article/download/1360/1099/>. Acesso em: 20 jan. 2020.

MARTINS, Paulo de Sena. Pior a emenda que o soneto: os reflexos da EC 95/2016, **Revista Retratos da Escola**, Brasília, v. 12, n. 23, p. 227-238, jul./out. 2018. Disponível em: <<http://retratosdaescola.emnuvens.com.br/rde/article/view/869>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

MATTOS, T. I. *et al.* Carga tributária excessiva e os efeitos no dia-a-dia, **Interdisciplinary Scientific Journal**, v. 4, n. 2, pp. 44-61, abr./jun. 2017. Disponível em: <http://revista.srvroot.com/linkscienceplace/index.php/linkscienceplace/article/view/324/179>. Acesso em: 21 dez. 2019.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1997. v. 2.

PAGNOCCHESCHIS, B. Governabilidade e governança das águas no Brasil. In: MOURA, A. M. M. (org.). **Governança ambiental no Brasil: instituições, atores e políticas públicas**. Brasília: Ipea, 2016. p.175-199. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9270/1/Governabilidade.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PEREIRA. Crise econômica, política e ética no brasil: uma avaliação das motivações, equívocos e efeitos nas finanças públicas. **Revista Observatório de la Economía Latinoamericana**, Brasil, mar./2017. Disponível em: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/17/crise.html>. Acesso em: 12 dez. 2019.

PÉREZ, Bernabé Escobar *et al.* La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34, n. 124, p. 183-210, 2010. Disponível em: <http://idus.us.es/xmlui/handle/11441/24914>. Acesso em: 20 dez. 2019.

PINTO, Élide Graziane. Novo Regime Fiscal e a constitucionalização do contingenciamento das despesas primárias obrigatórias. **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, v. 26, n. 4, Rio de Janeiro, out./dez. 2016a. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-73312016000401097. Acesso em: 20 jan. 2020.

PINTO, Élide Graziane. Novo Regime Fiscal e a mitigação dos pisos de custeio da saúde e educação. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v.32, n.12, dez. 2016b. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2016001200503&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 20 jan. 2020.

RENZETTI, Bruno Polonio. Concessões e concorrência nos aeroportos brasileiros. **Revista de Defesa da Concorrência**, v. 3, n. 2, p. 133-155, 2015. Disponível em: <http://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrencia/article/view/208>. Acesso em: 12 jan. 2020.

REZENDE, Aline Martins Ribeiro Tavares; CARNEIRO, Ricardo; REZENDE, João Victor Silveira. Federalismo fiscal e crise das finanças públicas no Brasil: uma análise de indicadores fiscais nos estados de 2007 a 2012. **ENCONTRO DA ANPAD**, 38, 2014. **Anais [...]**. Disponível em: http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014_EnANPAD_APB2208.pdf. Acesso em: 05 jan. 2020.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de direito financeiro e tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROSSI, Pedro; DWECK, Esther. Impactos do novo regime fiscal na saúde e educação. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 12, dez 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2016001200501. Acesso em: 20 jan. 2020.

SANTANA, Pollyana Jucá; CAVALCANTI, Tiago; PAES, Nelson Leitão. Impactos de longo prazo de reformas fiscais sobre a economia brasileira **Revista Brasileira de Economia**, v. 66, p. 247-269, 2012. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402012000200006. Acesso em: 20 dez. 2019.

SANTOS, C. E. R. **Política pública e incentivo fiscal: uma análise do modelo baiano para o desenvolvimento regional**. 2010. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Cultura, Memória e Desenvolvimento Regional. Santo Antonio de Jesus-BA: UNEB, 2010.

SCHETTINI, Bernardo Patta *et al.* **Novas evidências empíricas sobre a dinâmica trimestral do consumo agregado das famílias brasileiras no período 1995-2009**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos

gastos públicos. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, n. 2, p. 22-40, jul./dez 2017. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6522429>. Acesso em: 19 jan. 2020.

SILVA, Sebastião Sant'Anna. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: FGV, 1962. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11898/6_000040649.pdf. Acesso em: 20 dez. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

VELLOSO, Raul W. R.; MENDES, M. J.; ABI-RAMA, Marcelo C. A crise e a revisão da política fiscal (inclusive retomando a reforma da previdência). In: VELLOSO, João Paulo dos Reis (org.). **A crise global e o novo papel mundial dos BRICS**. Rio de Janeiro: José Olympio. 2009. v. 1.

VIEIRA JUNIOR, Ronaldo Jorge Araújo. **As inconstitucionalidades do “novo regime fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016** (PEC n. 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol53>. Acesso em: 10 jan. 2020.